

ВЫСШЕЕ ОБРАЗОВАНИЕ

серия основана в 1996 г.



Н.В. МИЛЯКОВ

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УЧЕБНИК

*Рекомендовано
Ученым Советом по праву, налогам и управлению
Финансовой академии при Правительстве
Российской Федерации в качестве учебника
для студентов высших учебных заведений,
обучающихся по специальности
«Юриспруденция»*

Москва
ИНФРА-М
2008

УДК 347.73(075.8)
ББК 67.402я73
М60

Рецензенты:

кафедра «Гражданско-правовые дисциплины» Международной академии предпринимательства (зав. кафедрой д-р юрид. наук, проф., ректор академии *В.Е. Усанов*);

сектор «Налоговое право» Института государства и права Российской академии наук (зав. сектором канд. юрид. наук *Р.Ф. Захарова*)

М60 **Миляков Н.В.**
Налоговое право: Учебник. — М.: ИНФРА-М, 2008. — 383 с. — (Высшее образование).

ISBN 978-5-16-003335-8

В учебнике излагаются темы курса «Налоговое право», предусмотренные государственным общеобразовательным стандартом высшего профессионального образования. Подробно рассматриваются общетеоретические вопросы налогов и налогообложения, налогового права, его места в системе юридических наук. Охарактеризованы источники этой отрасли права. Дается представление об этапах налогового производства и порядке налогового администрирования, а также о теории налогообложения. Центральное место в работе занимает исследование налоговых правоотношений и норм налогового законодательства, способов их реализации и толкования. Книга написана при информационной поддержке компании «КонсультантПлюс».

Для студентов, аспирантов и преподавателей юридических вузов, а также практикующих юристов и экономистов.

ББК 67.402я73

ПРЕДИСЛОВИЕ

В настоящее время для студентов юридических специальностей многих высших учебных заведений читаются учебные курсы, в которых рассматриваются проблемы налогообложения. Вопросы налогообложения изучаются также и в других смежных дисциплинах. Написан ряд учебников и учебных пособий. Специальная литература представлена сотнями брошюр и книг, тысячами статей, содержащихся в универсальных и специализированных периодических изданиях. Нормативная «продукция» по вопросам налогообложения ставит в затруднение даже профессиональных налоговиков-экономистов и юристов.

Современный этап развития налогового законодательства характеризуется не только внутренней противоречивостью, но и несогласованностью и негармонизированностью с другими отраслями права. Далеко не завершен процесс кодификации нормативно-правовых актов, регулирующих порядок взимания внутренних и пограничных налогов. Отсутствует унификация терминологии.

Настоящий учебник охватывает все темы курса «Налоговое право». В гл. 1 дается представление об общей теории налогов и налогообложения. В частности, показаны место и роль налогов в системе рыночной экономики. Всесторонне охарактеризована степень налоговой нагрузки на граждан и субъектов предпринимательства в зависимости от модели рынка, сложившейся в той или иной стране. Наконец, рассмотрены принципы налогообложения, которым должна соответствовать любая работоспособная налоговая система.

Основываясь на принципе обязательности элементов акта законодательства о налогах и сборах, автор подробно останавливается на основных понятиях курса, таких как: налогоплательщик, объект налогообложения, налогооблагаемая база, ставка налога, налоговые льготы, налоговый период, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, а также на других понятиях, наиболее часто встречающихся при изучении курса. Серьезное внимание уделено всестороннему раскрытию функций, выполняемых налогами. Классифицируются налоги и с позиций множественности критериев.

Глава 2 посвящена детальному анализу современной отечественной системы налогов и сборов. Здесь, в частности, приводит-

ся классификация налогов, рассматривается понятие «налоговая система», охарактеризованы принципы ее построения, исследованы этапы ее становления в постсоветский период и современное состояние.

В гл. 3 приводится понятие «норма налогового права», анализируется ее структура. Нормы налогового права рассматриваются в соответствии со статьями Налогового кодекса РФ. Дается обстоятельная характеристика многочисленных видов налоговых норм, а также их основных признаков. Доказывается тезис о том, что для целей применения налогового законодательства особенно важна реализация норм налогового права. Поэтому автором дается понятие «реализация налогового права» и рассматриваются ее основные формы. Правоприменительная практика нуждается в квалифицированном толковании норм налогового права, поэтому в учебнике анализируются проблемы способов, видов и стадий толкования. В частности, большое внимание уделено официальным разъяснениям финансовых и налоговых органов по вопросам применения налогового законодательства. Дается полная характеристика налоговых правоотношений, их понятий и основных признаков, а также участников.

В гл. 4 обозначается место налогового права в системе юридических наук. Для этого всесторонне охарактеризованы предмет и метод налогового права, и на этой основе делается вывод о том, что налоговое право является самостоятельной отраслью права, которая выделилась в 1990-е гг. из финансового права. Самостоятельность налогового права естественным образом предполагает появление специфических видов источников этой отрасли права, систематизацию налогового законодательства (инкорпорацию, консолидацию, наконец — кодификацию), централизованную регламентацию особенностей действия налоговых законодательных и нормативных правовых актов во времени, пространстве и по кругу лиц. Поскольку налоговые обязательства возникают из разнообразных жизненных и хозяйственных ситуаций, регламентируемых законодательными и нормативными актами, относящимися к разным отраслям права, то в этой главе рассматривается порядок использования для целей налогообложения норм из источников неналоговых (сопряженных) отраслей права. Охарактеризованы проблемы взаимодействия налогового права с другими отраслями права.

Глава 5 посвящена налоговому производству, или общим правилам исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Рассмотрены порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты

налогов и сборов, а также предусмотренные способы изменения срока их уплаты.

В гл. 6 рассматриваются как общие положения о налоговом контроле, так и конкретные направления его проведения: налоговый учет организаций и физических лиц, налоговые проверки (камеральные и выездные).

Глава 7 содержит общие положения о налоговой ответственности. Дается характеристика видов налоговых правонарушений и определяется ответственность за их совершение. Отдельный раздел главы посвящен налоговым преступлениям, их основаниям и составам.

В гл. 8 даются представление и детальная характеристика налоговой юрисдикции государств, рассматриваются особенности налогообложения прибыли иностранных организаций от деятельности в России, вопросы разграничения юрисдикции государств в области налогообложения, международного двойного налогообложения и порядка его избежания.

Глава 9 посвящена обстоятельной характеристике основных теорий налогообложения. При этом рассмотрены как общие, так и частные теории налогов. В числе общих теорий налогов автор дает изложение теории обмена, атомистической теории, теории наслаждения и удобств, налога как страховой премии, классической и неоклассической теорий, маржинализма, кейнсианства и некейнсианства, монетаризма, теории экономики предложения, теории отмирания налогов. Рассматриваются такие частные теории налогов, как теория соотношения прямого и косвенного налогообложения, теория единого налога, теория переложения налогов, теория соотношения пропорционального и прогрессивного налогообложения.

Отличительная особенность данного учебника, в сравнении с существующими, состоит в том, что в нем автор сделал попытку органически соединить научную глубину с методической проработанностью. Так, излагая технические приемы исчисления конкретных налогов и основываясь на актах законодательства, он адаптировал нормативный материал, сделал его удобочитаемым и доступным для восприятия студентами.

Налогообложение в России в последние годы меняется постоянно и кардинально. Поэтому юрист, выбравший своей специализацией налогообложение, должен привыкать к быстрому реагированию на частые и многочисленные дополнения и изменения действующего законодательства.

Глава 1

НАЛОГИ И СБОРЫ

1.1. ПОНЯТИЕ НАЛОГА И СБОРА: ИХ СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ И ОСНОВНЫЕ ПРИЗНАКИ

Социально-экономическая сущность налогов. Непременным атрибутом любого государства во все времена являются налоги. В той или иной форме они в качестве экономической и правовой категории появились одновременно с возникновением первых государств. История налогов насчитывает тысячелетия. Полагают, что один из первых регулярных денежных налогов был трибут — поголовный налог на всех граждан Римской империи во II в. до н. э. Еще средневековый философ Ф. Аквинский называл налоги «дозволенной формой грабежа» и даже формой «грабежа без греха», если собранные средства употребляются на «всеобщее благо».

Отчуждение у населения части созданного им продукта в пользу государства вызывалось объективной необходимостью создания материальной базы для содержания государственного аппарата и осуществления государством своих функций.

Налог — это платеж, связанный с переходом права собственности от частного субъекта к публичному. Плательщик налога расстается со своим имуществом и лишается права собственности на него. Неуплата налогов, как и любое правонарушение, влечет за собой санкции. Неплательщик налогов должен претерпеть неблагоприятные имущественные последствия. В настоящее время назвать налог принудительным платежом довольно сложно, поскольку обязанность уплатить налоги возлагается только при наличии определенных условий, которые зависят от воли частного субъекта. Так, обязанность по уплате налога на прибыль возникает только при условии занятия соответствующей деятельностью, что обусловлено волей субъекта.

Обязанность платить налоги распространяется на всех плательщиков в качестве безусловного требования государства. Плательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы

подлежит взносу в бюджет, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства.

Налог является ограничением прав и свобод гражданина, следовательно, соответствующее ограничение возможно лишь в форме федерального закона. Налог вправе установить только орган власти, обладающий законодательными полномочиями.

При анализе юридической природы фискального платежа следует исходить из его сущности, а не названия. Так, Конституционный Суд РФ в постановлении от 24 февраля 1998 г. подтвердил налоговый характер взносов во внебюджетные фонды, указывая, что признаки страховых взносов не позволяют отграничить их от налогов и сборов. Уплатой страховых взносов обеспечиваются не только частные интересы застрахованных, но и публичные интересы, связанные с реализацией принципа социальной солидарности поколений.

К сожалению, с начала 2005 г. из налоговой системы была изъята таможенная пошлина, ранее рассматриваемая как федеральный налог. Представляется, что нынешнее отнесение этой пошлины в число неналоговых доходов бюджета — не что иное, как откровенный волюнтаризм каких-то высокопоставленных чиновников, которым показалось, что в рамках административной реформы можно делать все. Таможенная пошлина обладает всеми признаками налога, а потому никак не может быть истолкована иначе как налог. Совершенно несостоятельны аргументы о том, что эта пошлина имеет весьма важные особенности, отличающие ее от других налогов. Не меньшими особенностями обладают, например, акцизы; и на этом основании и их можно вывести из налоговой системы.

Понятия «налог» и «сбор» до введения первой части Налогового кодекса (НК РФ) не были разделены. В НК РФ осуществлено такое разделение; здесь содержится законодательное (легальное) определение понятий и «налог», и «сбор» (табл. 1.1).

Большинство платежей, уплачиваемых лицом во взаимоотношениях с органами власти, обусловлены осуществлением органом власти ряда своих функций на платной основе. Поэтому необходимо отличать налоги и сборы от платежей, представляющих собой оплату выполненных работ (услуг) и не являющихся по своей юридической природе налоговыми платежами.

Таблица 1.1

Отличия налога и сбора

<i>Налог</i>	<i>Сбор</i>
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 муниципальных образований	Обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)

Часть платежей, определенных как налог, по существу, являются сбором. И наоборот, платежи, определенные как сбор, не подпадают под определение ст. 8 НК РФ (к таким платежам до недавнего времени относились сбор на нужды образовательных учреждений, целевые сборы на содержание милиции, на благоустройство территорий, на нужды образования и другие цели).

Субъекты налоговых отношений до сих пор обладают разной юридической силой, т.е. их отношения, если использовать юридическую терминологию, регулируются императивными нормами: один из них — государство — наделен властными полномочиями. Результатом этих отношений является формирование общегосударственного фонда денежных средств (бюджета) или внебюджетных фондов. Мобилизация средств в бюджет приобретает форму принудительного обложения.

Материальной основой здесь является денежный оборот — разнонаправленные денежные потоки. Перемешающиеся денежные массы представляют собой финансовые ресурсы: прибыль, доходы от различных видов деятельности и др. Назначение денежных средств — обеспечение расширенного материального воспроизводства, а также развитие социальной сферы и финансирование деятельности аппарата государственного и муниципального управления.

Налогообложение — это совокупность денежных отношений, одним из участников которых непременно является государство или муниципальное образование, посредством которых осуществляются формирование и использование общегосударственных фондов денежных средств для выполнения государством принятых на себя конституционных функций по решению экономических, социальных, политических и иных задач.

Налоги — категория историческая, они возникают вместе с государством и изменяются вместе с ним. Сущность налогов, закономерности их эволюции, сфера действия и роль в процессе общественного воспроизводства определяются природой государства и его функциями. Налоги обособляются от общей совокупности денежных отношений лишь в случае возникновения определенных исторических предпосылок.

1. В результате первых буржуазных революций была существенно ограничена власть монархов. Монархические режимы сохранились, но главы государств уже не могли единолично пользоваться и распоряжаться казной. Последняя становится общегосударственным фондом денежных средств — бюджетом.

2. Формирование и использование бюджета стало носить регулярный характер. Возникли системы государственных доходов и расходов с определенным составом, структурой и законодательным закреплением. Основные статьи доходной и расходной частей бюджета не изменялись в течение жизни ряда поколений: формирование и использование ресурсов на военные цели, управление, экономике, социальные нужды.

3. Налоги стали взиматься преимущественно в денежной форме. Если ранее государственные доходы формировались главным образом за счет натуральных податей и трудовых повинностей, то к концу XIX — началу XX в. на долю денежных налогов приходилось уже 80—90% всех доходов бюджета. Только на этом этапе развития государственности и денежных отношений стало возможным в полной мере распределение созданного продукта в стоимостном выражении.

На протяжении тысячелетий вплоть до становления товарно-денежного хозяйства основная часть потребностей государства удовлетворялась за счет принудительного взимания многочисленных натуральных повинностей и сборов. Деньги обращались, но денежное хозяйство было узким и весьма ограниченным. Соответственно общегосударственный фонд денежных средств (бюджет) был также мизерным, и основная его часть расходовалась на подготовку и ведение войн. В силу этого никакого заметного регулирующего воздействия на материальное производство бюджет не оказывал, да и не мог оказать.

Постепенно общества переходят на регулярное формирование и использование централизованных фондов денежных средств. Этот эволюционный процесс привел к построению определенным и все более эффективным образом структурированной системы

государственных доходов и расходов. Государства законодательно закрепляли состав и структуру бюджетов. Статьи доходов и расходов этих бюджетов на протяжении столетий обеспечивали преимущественно четыре устойчивых функции государства: военные цели, государственное администрирование, развитие определенных сфер экономики, социальные нужды. Постепенно трансформировалась и приобретала стабильность система формирования государственных доходов. Натуральные подати заменялись денежными налогами. Однако финансовая система и в эти эпохи была узкой и состояла лишь из одного звена — бюджета. Соответственно финансовые отношения были однообразными и сводились почти исключительно к формированию бюджета и его использованию.

Качественно новый этап развития финансов складывается при капитализме, который характеризуется развитием товарно-денежных отношений, становлением нового типа государственности. Жизнь потребовала новых общегосударственных фондов денежных средств. А потому возникли новые типы денежных отношений, связанные их формированием и использованием. Товарно-денежные отношения проникают во все поры общества, приобретают всеобщий характер. В этих условиях финансы стали выражать экономические отношения в связи с образованием, распределением и использованием фондов денежных средств в процессе распределения и перераспределения национального дохода и всего валового общественного продукта.

Прошедший XX век в еще большей степени усложнил финансовые отношения, особенно после Второй мировой войны. Колоссально возросли размеры государственных бюджетов. Государство аккумулировало ресурсы не только бюджетной системы, но и многочисленных внебюджетных фондов. Оно во многих странах превратилось в активного и могущественного субъекта экономических отношений, который стал собственником значительной — до половины — части национального дохода. Огромные суммы денежных средств позволили государству оказывать существенное влияние на процессы общественного воспроизводства.

Таким образом, налоги являются одновременно и экономической, и исторической категорией: они возникают, развиваются, видоизменяются со временем. Можно выделить по крайней мере два этапа их развития. Первый — неразвитая форма налогов. Его характерными чертами являются:

- непроизводительное использование собранных средств. До $\frac{2}{3}$ бюджета расходовалась на военные цели;
- незначительное регулирующее влияние налогов на экономику;
- неразвитость финансовой системы, состоявшей практически из одного звена — бюджета. Финансовые отношения были связаны исключительно с формированием и использованием бюджета.

Второй этап развития обложения, напротив, характеризуется многозвенностью финансовых систем, высокой степенью регулирующего воздействия на экономику, большим разнообразием финансовых отношений. Повсеместно происходит огосударствление значительной части национального дохода. Если в начале XX в. в ведущих странах перераспределялось через финансовую систему 9–18% национального дохода, то в настоящее время этот показатель составляет 30–50 и даже 70%. Располагая огромными фондами денежных средств, правительства многих государств, международные финансовые организации оказывают существенное воздействие на процесс воспроизводства. Они применяют различные приемы и методы прямого и косвенного регулирования экономики. Расширилась сама сфера налоговых отношений. В форме налогов государство стало аккумулировать ресурсы не только бюджетной системы, но и многочисленных внебюджетных фондов.

Материальным источником денежных фондов выступает национальный доход государства — вновь созданная стоимость. Поэтому условием роста финансовых ресурсов является увеличение национального дохода. Он определяет возможности удовлетворения общегосударственных потребностей и расширения общественного производства. С учетом размеров национального дохода и пропорции его деления на фонд потребления и фонд накопления определяются темпы и пропорции развития экономики, ее структура.

В настоящем учебнике мы будем исследовать систему налогообложения на современном этапе развития, т.е. в условиях сложившихся рыночных отношений, минуя интересный аспект — исторический.

Налоги в системе современной рыночной экономики. Налоги составляют неотъемлемый элемент современной рыночной экономики. Историческая эволюция объективно привела к формированию двух моделей рыночной экономики, характеризующихся следующими свойствами (табл. 1.2).

Таблица 1.2

<i>Либеральная модель</i>	<i>Социально ориентированная модель</i>
Незначительное вмешательство государства в хозяйственные процессы	Большая степень государственного регулирования
Узкий государственный сектор экономики; широкая свобода хозяйствующих субъектов	Значительный государственный сектор
Минимальное участие государства в решении социальных задач	Масштабное финансирование из бюджета социальных программ
Опосредованный (монетарный) характер государственного регулирования, которое ограничивается главным образом макроэкономическими процессами	Высокая степень регламентации рынка не только на макро-, но и на микроуровне
Патернализм (опека, забота) государства направлен лишь на малообеспеченные слои населения	Государственный патернализм направлен почти на все слои населения
Такая модель сложилась в Англии, США, Франции и др.	Такая модель сложилась в Австрии, Германии, Норвегии, Швеции, Японии и др.

Иными словами, любая современная система налогообложения может быть сведена к одной из следующих моделей:

- имеющей общий высокий уровень обложения в сочетании с системой широких социальных выплат;
- имеющей невысокий уровень обложения вместе со сдержанной политикой социального обеспечения.

В российской экономике происходит возрождение рыночных отношений, развиваются либерально-рыночные тенденции, но этот процесс пока не сопровождается снижением налогового бремени. На этом основании можно утверждать, что в России в настоящее время сложилась некая смешанная рыночная модель, сочетающая элементы двух указанных моделей.

Налоговое бремя. Выбор той или иной модели рынка определяет налоговую емкость (налоговое бремя, налоговый гнет, налоговый пресс) производства. Либеральная модель позволяет государству взимать минимум налогов, а социально ориентированная — предполагает высокие ставки обложения, широкий круг плательщиков, незначительные льготы.

Налоговое бремя может исчисляться для экономики страны в целом и для конкретных плательщиков. На макроуровне оно определяется как отношение общей суммы взимаемых налогов к величине совокупного национального продукта и показывает, какая часть произведенного общественного продукта перераспределяется в результате действия бюджетных механизмов. В экономически

развитых странах с социально ориентированной экономикой среднее значение налогового бремени составляет 40–45%. В России этот показатель несколько выше: с учетом поступлений во внебюджетные фонды он равен примерно 48%.

Для конкретного плательщика налоговое бремя показывает долю совокупного дохода этого лица, которая отчуждается в бюджет. Практически берется отношение суммы всех начисленных налогов и налоговых платежей к объему реализации. Показатель налогового бремени зависит от вида деятельности плательщика. Так, на предприятиях, занимающихся производством вин и ликероводочных изделий, он достигает 50%, поскольку в цене этой продукции велика доля акцизов, сельскохозяйственные же предприятия, на которые распространяются многие налоговые льготы, несут налоговое бремя, не достигающее и 10%.

От величины налогового бремени зависит объем изымаемых в бюджет средств. Но связь этих двух показателей не является ни прямой, ни обратной, а носит сложный характер и описывается так называемой кривой Лаффера (рис. 1.1).

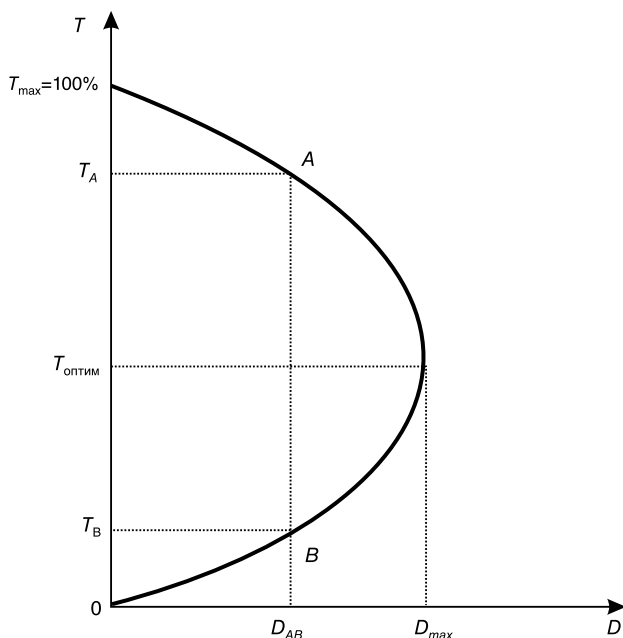


Рис. 1.1. Кривая Лаффера. Форма I

Американский экономист Артур Лаффер описал связь между ставками налогов и объемом налоговых поступлений в государственный бюджет. По мере роста ставки (T) от 0 до 100% налоговые поступления растут от нуля до определенного максимального уровня (D), а затем вновь снижаются до нуля. Налоговые поступления падают после некоторого значения ставки, поскольку более высокие ставки налога сдерживают активность хозяйствующих субъектов, а потому налоговая база (на макроуровне — национальный продукт и доход) сокращается. Так, налоговые поступления при ставке 100% сокращаются до нуля, ибо такая ставка налога фактически имеет конфискационный характер и останавливает всякую производственную деятельность плательщиков. В свою очередь 100%-ный налог, приложенный к налоговой базе, равной нулю, приносит нулевой налоговый доход.

Если экономика находится в точке A , снижение ставок налога совместимо с сохранением устойчивых налоговых поступлений. При переходе от точки A к точке B , т.е. при значительном снижении налоговой ставки, в бюджет будет поступать равный объем средств. Отсюда вывод: более низкие ставки налогов создают стимулы к работе, сбережениям и инвестициям, инновациям, принятию деловых рисков. В результате возникают предпосылки расширенного воспроизводства национального продукта и национального дохода. Расширившаяся налоговая база сможет поддержать налоговые поступления на прежнем уровне, даже если ставки налога снизятся.

Параметры кривой Лаффера носят эмпирический характер. Это означает, что на практике сложно ответить на вопрос, при какой конкретной ставке налога начинается снижение налоговых поступлений в бюджет.

Кривая Лаффера может быть представлена и в иной форме, показывающей, куда перемещается предпринимательская деятельность при превышении определенного значения налоговых ставок, т.е. при нарушении принципа соразмерности обложения (рис. 1.2). При увеличении налоговых ставок (в начале кривой) побудительные мотивы хозяйствующих субъектов и населения серьезно не затрагиваются и заинтересованность в легальных доходах, а также общий объем производства сокращаются медленнее, чем возрастает ставка. Поскольку уменьшение облагаемой базы происходит медленнее, чем увеличение ставки, доходы бюджета возрастают.

Но как только ставка достигает некоторого уровня, дальнейшая уплата налога ведет к заметному сокращению чистого дохода пла-

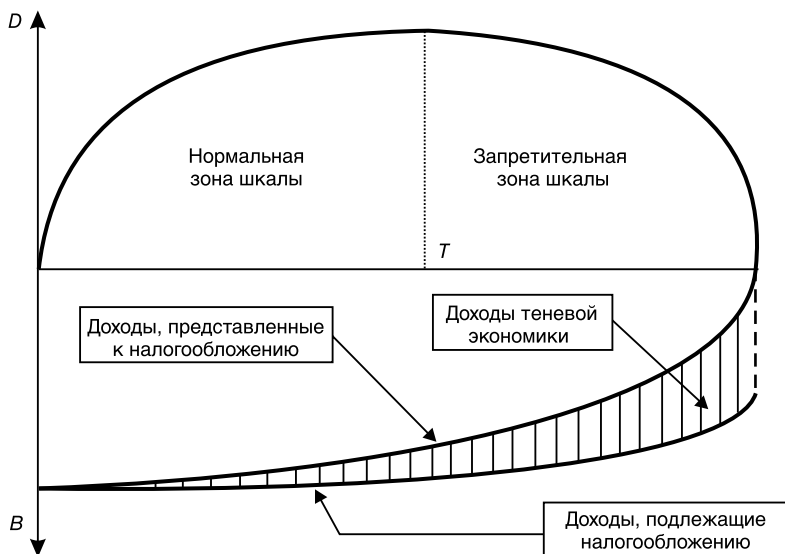


Рис. 1.2. Кривая Лаффера. Форма II

тельщика. Начинается спад хозяйственной активности. Уклонение от налогов приобретает массовый характер. Предпринимательская деятельность перемещается из легальной сферы в теневую. Несмотря на рост налоговых ставок, бюджетные доходы сокращаются, поскольку уменьшается реальная облагаемая база.

Экономическая сущность налогов заключается в изъятии государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта (ВВП) в виде обязательного взноса.

Всеобщим исходным источником налоговых отчислений, сборов, пошлин и других платежей независимо от объекта обложения является ВВП, который образует первичные денежные доходы участников общественного производства и государства: оплата труда работников, прибыль предприятий и централизованный доход государства.

Распределение ВВП предусматривает две стадии: 1) образуются первичные денежные доходы; 2) денежные доходы участников общественного производства распределяются в пользу государства: работники платят налог на доходы физических лиц в бюджет, предприятия платят налоги на прибыль и другие налоговые платежи.

1.2. ПОРЯДОК УСТАНОВЛЕНИЯ НАЛОГОВ И СБОРОВ. НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКИ И ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налоговое право базируется на ряде принципов, одним из которых является принцип обязательности **элементов налогообложения**. Этот принцип сводится к тому, что отсутствие в законе корректно определенных обязательных элементов налога означает, что данный налог нельзя считать установленным, налог можно не платить, в крайнем случае — все возникающие юридические коллизии плательщик вправе трактовать в свою пользу. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;
- 6) 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 плательщиком. При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

При установлении специальных налоговых режимов элементы налогообложения, а также налоговые льготы определяются в особом порядке, предусмотренном НК РФ. К специальным налоговым режимам относятся:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- упрощенная система налогообложения;
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Между элементами налогообложения существуют определенная связь и взаимозависимость. Каждый элемент налогообложения имеет свое содержание и назначение.

Установление в законе такого элемента налогообложения, как «налогоплательщик», необходимо для ответа на вопрос: кто потенциально должен платить налог? Элемент «объект налогообложения» указывает на обстоятельства, которые должны возникнуть, чтобы у потенциального плательщика возникла фактическая обязанность уплачивать налог. Так, все физические лица являются потенциальными плательщиками налога с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения. Однако налог обязаны уплачивать лишь те из них, кто выступает дарителем или в пользу которого открывается наследство. Элемент «налоговая база» служит цели количественной оценки предмета налогообложения и представляет собой его стоимостную, физическую или иную характеристику. База по конкретному налогу исчисляется в определенной для этого налога единице измерения. На каждую из этих единиц устанавливаются начисления — следующий элемент налогообложения «налоговая ставка», т.е. дается ответ на вопрос: какая доля каждой единицы, в совокупности составляющих базу, удерживается у плательщика и перечисляется в бюджет? Налоговая ставка может и должна применяться именно к налоговой базе, а не к предмету налогообложения. Элемент «порядок исчисления налога» необходим, в частности, для того, чтобы определить, кто — сам ли налогоплательщик, или налоговый агент (источник выплаты дохода), или налоговый орган обязан исчислить величину налога. И наконец, элемент «порядок и сроки уплаты налога» обязателен потому, что без его корректного установления плательщик будет уплачивать налоги в произвольные сроки, что подорвет ресурсную базу финансовой системы государства.

Из всего вышеприведенного, естественно, следует вывод: отсутствие в законе хотя бы одного из основных элементов налогообложения парализует весь процесс налогообложения. Более того, законодатель закрепил принцип, согласно которому отсутствие в законе хотя бы одного из основных элементов налогообложения означает, что этот налог признается неуставленным и, следовательно, необязательным к уплате.

Установление налога означает определение налогоплательщиков и всех элементов налогообложения, поэтому определение только части элементов налогообложения не является установлением налога. Следовательно, актом, вводящим налог, будет тот, который установит последний из необходимых элементов налогообложения.

Определение элементов налогообложения законом призвано создать дополнительные гарантии от внезапных изменений в силу присущих закону таких качеств, как определенность, стабильность, особая процедура принятия.

В дальнейшем при рассмотрении налогообложения мы будем придерживаться единой схемы, а именно — изучать налоги в последовательности поименованных элементов налогообложения.

Налогообложение — это процесс, который определенным образом структурирован во времени. Он состоит из нескольких этапов, на каждом из которых ставятся и решаются конкретные задачи. Только после решения задач предыдущего этапа можно переходить к следующему этапу налогообложения.

Налоговый кодекс РФ требует такого построения налогового закона, чтобы каждый налогоплательщик точно знал ответы на три вопроса: какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить? Но практика налогообложения показывает: чтобы нормализовать процесс налогообложения, сделать его корректным (исключающим произвольное толкование норм законодательства при возникновении конкретных хозяйственных ситуаций), устранить конфликты между плательщиками и налоговыми (таможенными) органами, следует ответить на гораздо большее число вопросов (табл. 1.3).

Приведем характеристику элементов налога.

Здесь, впрочем, следует иметь в виду, что значение термина, нормативно установленное для одной отрасли права, нельзя без достаточных на то оснований применять в других отраслях. Статья 11 НК РФ устанавливает, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено Кодексом. Так, категории «залог», «поручительство», «валюта», «договор», «имущество» и многие другие используются при налогообложении в их гражданско-правовом значении.

В тех же случаях, когда категории, применяемые и в налоговом, и в других отраслях права, трактуются различно, используют трактовку налогового законодательства. Например, такие категории, как «организация» или «обособленное подразделение», определены в НК РФ иначе, чем в Гражданском кодексе РФ (ГК РФ). Пеня в ГК РФ рассматривается как мера ответственности, взыскиваемая в судебном порядке с обязательным учетом принципа: за одно и то же нарушение не может применяться двойная ответственность

Таблица 1.3

Этапы процесса налогообложения

Этап	Главный вопрос	Элемент налогообложения	Определение элемента
I	Кто признается налогоплательщиком?	Налогоплательщик (плательщик сборов)	Организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать налоги и сборы. Филиалы и иные обособленные подразделения исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту своего нахождения
II	Чем обусловлена обязанность субъекта заплатить налог?	Объект налогообложения	Юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. Законодательством установлен перечень объектов налогообложения: осуществление налогоплательщиком операций по реализации товаров (работ, услуг), наличие у него имущества, получение им прибыли или дохода, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристику
III	С каким предметом материального мира законодатель связывает налоговые последствия?	Предмет налогообложения	Признаки фактического (не юридического!) характера, которые обосновывают взимание налога. Необходимость разделять понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» вызвана потребностью вычлнить среди предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия
IV	Какие льготы предоставляются налогоплательщику?	Налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком	Предоставляемые отдельным категориям плательщиков преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере
V	Каково количественное выражение предмета обложения?	База налогообложения	Стоимостная, физическая или иная характеристика предмета обложения

<i>Этап</i>	<i>Главный вопрос</i>	<i>Элемент налогообложения</i>	<i>Определение элемента</i>
VI	В течение какого времени формируется база обложения?	Налоговый период	Календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи
VII	Какая доля базы обложения изымается у плательщика либо сколько рублей начисляют на одну единицу измерения базы обложения?	Налоговая ставка	Величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы
VIII	Каков алгоритм исчисления суммы налога?	Порядок исчисления налога	Плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога за налоговый период исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Обязанность по исчислению налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента
IX	Как и когда происходит уплата налога?	Порядок и сроки уплаты налога	Сроки уплаты определяются календарной датой или истечением периода (год, квартал, месяцы, недели и дни), а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются применительно к каждому такому действию. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке. Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) плательщиком или налоговым агентом в установленные сроки. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме

(ст. 330 ГК РФ). В налоговом же праве пеня определяется не как штрафная санкция, а как мера обеспечительного (восстановительного) характера, взыскиваемая налоговыми органами в бесспорном порядке при одновременном взыскании недоимки (ст. 75 НК РФ). При этом взыскание пени не препятствует одновременно удерживать с плательщика штраф: в данном случае применяются не две санкции, а санкция и мера обеспечения.

Следует всегда помнить основополагающий принцип, сформулированный в ст. 2 ГК РФ: к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Указанное правило исключает применение по аналогии норм гражданского законодательства к налоговым правоотношениям.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и сборы. Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих подразделений.

Из ранее приведенной формулировки принципа обязательности элементов налога следует, что налогоплательщик не признается элементом налога. Это своего рода «предэлемент». Действительно, тот или иной обязательный элемент налога необходимо охарактеризовать применительно к каждому новому циклу налогообложения: например, возник ли в текущем налоговом периоде объект налогообложения, каков в этом периоде размер налоговой базы, какие ставки следует применять в текущем периоде к базе и др. Другое дело с предэлементом «налогоплательщик». Физическое лицо автоматически становится плательщиком всех налогов, взимаемых с физических лиц, в момент рождения и теряет этот статус лишь со смертью. Юридическое лицо продолжает оставаться плательщиком всех налогов с юридических лиц с момента регистрации до завершения процедуры ликвидации. Конкретный состав плательщиков закреплён в части второй НК РФ применительно к отдельным налогам или сборам.

В соответствии с нормами части второй НК РФ плательщиками конкретных налогов признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;

- лица, признаваемые налогоплательщиками налога (НДС и акцизов) в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ;
- физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ;
- физические лица, получающие доходы от источников в России, не являющиеся налоговыми резидентами РФ;
- лица, производящие выплаты физическим лицам (организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями);
- адвокаты;
- члены крестьянского (фермерского) хозяйства;
- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в России через постоянные представительства;
- иностранные организации, получающие доходы от источников в России;
- лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства;
- иностранные организации, осуществляющие деятельность в России через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество на территории РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ.

Понятие «организация» во многом различается с точки зрения целей налогообложения и с гражданско-правовых позиций (табл. 1.4).

Конструкция «юридическое лицо» является правовой условностью, ведь юридическое лицо как субъект правоотношений лишено собственной воли как таковой и реагирует на установление тех или иных налогов исключительно через восприятие физических лиц, возглавляющих органы управления юридического лица.

Здесь следует обратить внимание на одно важное кажущееся противоречие. Действительно в организации работают физические лица; именно ее работники и создают все материальные блага, выступающие предметами обложения. Почему же в таком случае не ограничиваются обложением именно работников, а облагают также и саму организацию? Разрешается это противоречие достаточно просто. Работники трудятся в рамках определенных организаци-

Таблица 1.4

Отличие понятия «организация» в налоговом и гражданском праве

<i>Статья 48 ГК РФ</i>	<i>Статья 11 НК РФ</i>
Юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде. Юридические лица должны иметь самостоятельный баланс или смету	Организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также 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 РФ

онно-правовых форм, внутри предприятий они организованы; трудятся не просто работники, а организованные работники. Совокупный эффект их труда является, с одной стороны, результатом каждого члена коллектива, с другой — результатом их кооперации (организации). Вот почему плательщиками налогов выступают как сами работники, так и организация, в которой они работают.

В соответствии с НК РФ организация является налогоплательщиком, а в предусмотренных случаях — налоговым агентом, она обязана вести бухгалтерский учет, в ее структуру входят также все ее филиалы и представительства. Подчеркнем особо: для того чтобы организация была признана налогоплательщиком, она обязательно должна являться юридическим лицом. Так, по закону общественные объединения, профсоюзные организации, финансово-промышленные группы, саморегулируемые организации инвесторов на рынке ценных бумаг не являются юридическими лицами, а потому не признаются и налогоплательщиками.

Организации-налогоплательщики подразделяются на два вида:

1) российские организации. Поскольку филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций не являются юридическими лицами и не участвуют самостоятельно в имущественных отношениях, то они не могут быть признаны налогоплательщиками, а потому не имеют обязанностей по уплате налогов и сборов. Они лишь могут выполнять названные обязанности по месту своего нахождения за юридических лиц, подразделениями которых являются;

2) иностранные организации, которые в свою очередь подразделяются на:

- иностранные организации, являющиеся юридическими лицами в государствах, по законодательству которых они учреждены, а также их филиалы и представительства в России;
- международные организации, их филиалы и представительства на территории РФ. Иначе говоря, филиалы и иные обособленные подразделения иностранных организаций в России (в отличие от филиалов и подразделений российских организаций) обладают статусом самостоятельных плательщиков.

Понятия «обособленное подразделение» в гражданском и налоговом праве не совпадают (табл. 1.5).

Таблица 1.5

Отличие понятия «обособленное подразделение» в гражданском и налоговом праве

<i>Статья 55 ГК РФ</i>	<i>Статья 11 НК РФ</i>
Представительством является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения, которое представляет интересы юридического лица и осуществляет их защиту. Филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства. Представительства и филиалы не являются юридическими лицами. Они наделяются имуществом создавшим их юридическим лицом и действуют на основании утвержденных им положений. Представительства и филиалы должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица	Обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца

Для исполнения обязанностей, вытекающих из налогового законодательства, утверждение положения о филиале (представительстве), отражение его создания в учредительных документах не имеют значения. Необходимо лишь наличие признаков, указанных в определении обособленного подразделения.

Понятие *обособленного подразделения* в НК РФ распространяется только на организации. Обособленные рабочие места, созданные индивидуальными предпринимателями, не могут быть признаны обособленными подразделениями для целей налогообложения.

Под *территориальной обособленностью* понимается не любое расположение структурного подразделения по другому адресу (вне расположения организации). По месту нахождения обособленного подразделения должны быть созданы рабочие места.

Под *рабочим местом* понимается любое место, где работник должен находиться или куда он должен направляться для выполнения своей работы и которое находится под контролем работодателя. При этом одно рабочее место не создает обособленного подразделения, необходимо наличие как минимум двух рабочих мест. Не может считаться рабочим местом также место деятельности по гражданско-правовому договору. Рабочие места должны быть оборудованы, т.е. подготовлены к ведению деятельности, для осуществления которой они создаются. Рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более месяца.

Созданное обособленное подразделение подлежит постановке на учет по месту его создания в налоговом органе в течение месяца.

Налогоплательщиками являются и физические лица, которые подразделяются на:

- граждан РФ;
- иностранных граждан;
- лиц без гражданства.

При этом физическое лицо получает статус налогоплательщика в зависимости от того, признается ли оно налоговым резидентом РФ, т.е. находилось ли оно на территории страны не менее 183 дней в календарном году (подряд или в сумме несколько раз).

Особой категорией плательщиков являются индивидуальные предприниматели, к которым относятся также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, которые зарегистрированы в установленном порядке и ведут свою деятельность без образования юридического лица. Частные охранники и частные детективы с 1 января 2004 г. НК РФ индивидуальными предпринимателями не признаются.

Объект налогообложения возникает вследствие юридических фактов (действий, событий, состояний), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог. Законодательством уста-

новлен следующий перечень объектов обложения, под которыми понимается наличие у налогоплательщика:

- операций по реализации товаров (работ, услуг);
- имущества;
- прибыли;
- дохода;
- стоимости реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- иного объекта, имеющего стоимостную, количественную или физическую характеристики.

Приведенный перечень является открытым; в части второй НК РФ предусматриваются также и другие объекты обложения.

Большинство понятий, применяемых при описании объекта обложения, используются в специальном значении, установленном для целей НК РФ непосредственно в его статьях. Так, понятия «имущество», «товар», «работа», «услуга» применяются в значении, установленном нормами ст. 38; содержание понятия «реализация товаров, работ или услуг» определено в ст. 39; правила определения стоимости (цены) товаров, работ и услуг для целей налогообложения установлены в ст. 40; принципы определения доходов и их виды определены в ст. 41–43.

Под юридическим фактом понимается конкретное жизненное обстоятельство, с которым юридическая норма связывает возникновение, изменение или прекращение правовых последствий. Объект обложения определяется как юридический факт, имеющий имущественную либо иную экономическую характеристику, основное требование к объекту обложения — наличие у него экономического, материального содержания.

Каждый налог имеет самостоятельный объект обложения. Так, обязанность исчислять и уплачивать НДС у организации или индивидуального предпринимателя возникает только, если эти лица осуществили реализацию товаров (работ, услуг). Обязанность исчислять и уплачивать налог на имущество организаций возникает только, если организация учла на балансе в качестве объектов основных средств движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность). Российская организация становится обязанным субъектом по налогу на прибыль организаций, как только полученные ею доходы превысят произведенные ею расходы.

То, что каждый налог имеет самостоятельный объект обложения, можно понимать и следующим образом: один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период времени (принцип однократности обложения).

Объект обложения, как правило, одновременно выступает объектом гражданских прав. Гражданский кодекс РФ признает следующие объекты гражданских прав (табл. 1.6).

Однако, как следует из таблицы, не все гражданские права имеют имущественную либо иную экономическую характеристику. Действительно, невозможно дать такую характеристику перечисленным нематериальным благам. Немыслимо налогообложение жизни и здоровья, достоинства личности и т.д. Такие объекты гражданских прав, как информация, результаты интеллектуальной деятельности также носят нематериальный характер и поэтому к имуществу плательщика относиться не могут.

Гражданское законодательство не содержит в себе определение имущества. Гражданско-правовая наука понимает под имуществом совокупность материальных благ и прав на них, принадлежащих определенному лицу. Поэтому в состав имущества включаются не все объекты гражданских прав, а только те из них, которые имеют характер материальных благ.

Под *имуществом* понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ. Частью имущества являются вещи. Для целей налогообложения важными представляются два критерия классификации вещей:

- по критерию оборотоспособности вещи делятся на оборотоспособные, ограниченно оборотоспособные и изъятые из гражданского оборота. Оборотоспособные вещи могут без ограничения принадлежать любым лицам, которые вправе совершать любые сделки с ними. Ограниченно оборотоспособные вещи могут принадлежать только определенным лицам либо для обладания ими или совершения сделок с ними необходимо получение специального разрешения (лицензии). Вещи, изъятые из гражданского оборота, не могут принадлежать субъектам гражданского права, и совершение сделок с такими вещами не допускается. Объектами обложения могут быть только оборотоспособные и ограниченно оборотоспособные вещи. Изъятые из гражданского оборота вещи объектами обложения не являются;

Таблица 1.6

Виды объектов гражданских прав

1. Вещи, в том числе имущественные права:
<i>Недвижимые:</i>
• земельные участки
• участки недр
• обособленные водные объекты
• все, что прочно связано с землей:
леса
многолетние насаждения
здания
сооружения
объекты незавершенного строительства
• воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты
• иное имущество, отнесенное законом к недвижимым вещам
<i>Движимые:</i>
• деньги
• ценные бумаги
• иные вещи, не относящиеся к недвижимости
2. Работы и услуги
3. Информация:
• информация, составляющая служебную или коммерческую тайну
• сведения, которые не могут составлять служебную или коммерческую тайну
4. Результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность):
• исключительное право гражданина на результаты интеллектуальной деятельности
• исключительное право юридического лица на результаты интеллектуальной деятельности
• исключительное право юридического лица на средства индивидуализации юридического лица
• исключительное право юридического лица на средства индивидуализации продукции, выполняемых работ или услуг (фирменное наименование, товарный знак, знак обслуживания и т.п.)
5. Нематериальные блага:
• жизнь и здоровье
• достоинство личности
• личная неприкосновенность
• честь и доброе имя
• деловая репутация
• неприкосновенность частной жизни
• личная и семейная тайна
• право свободного передвижения
• право выбора места пребывания и жительства
• право на имя
• право авторства
• иные личные неимущественные права и другие нематериальные блага, принадлежащие гражданину от рождения или в силу закона

- вещи подразделяются на движимые и недвижимые. К недвижимым вещам относятся земельные участки, участки недр, обособленные водные объекты и все, что прочно связано с землей, т.е. объекты, перемещение которых без несоразмерного ущерба их назначению невозможно, в том числе леса, многолетние насаждения, здания и сооружения. Права на недвижимые вещи подлежат государственной регистрации, которая осуществляется специализированными учреждениями юстиции. К недвижимым вещам также относятся подлежащие государственной регистрации воздушные и морские суда, суда внутреннего плавания, космические объекты. Законом к недвижимым вещам может быть отнесено и иное имущество. Вещи, не относящиеся к недвижимости, включая деньги и ценные бумаги, признаются движимым имуществом. Регистрация прав на движимые вещи не требуется, кроме случаев, указанных в законе.

Вещами признаются также деньги и ценные бумаги.

Под *деньгами* гражданское законодательство понимает средства платежа. Законным платежным средством в Российской Федерации признается рубль. Если не установлено иное, все расчеты на территории России осуществляются в рублях. Расчеты могут осуществляться в наличной и безналичной формах. Случаи, порядок и условия использования иностранной валюты на территории РФ определяются законом.

Ценной бумагой признается документ, удостоверяющий с соблюдением установленной формы и обязательных реквизитов имущественные права, осуществление или передача которых возможны только при его предъявлении. С передачей ценной бумаги переходят все удостоверяемые ею права в совокупности.

К ценным бумагам относятся:

- 1) государственная облигация;
- 2) облигация;
- 3) вексель;
- 4) чек;
- 5) депозитный и сберегательный сертификаты;
- 6) банковская сберегательная книжка на предъявителя;
- 7) коносамент;
- 8) акция;
- 9) приватизационные ценные бумаги;
- 10) другие документы, которые законами о ценных бумагах отнесены к числу ценных бумаг.

Виды прав, которые удостоверяются ценными бумагами, обязательные реквизиты ценных бумаг, требования к форме ценной бумаги и другие необходимые требования определяются законом или в установленном им порядке. Отсутствие обязательных реквизитов ценной бумаги или несоответствие ценной бумаги установленной для нее форме влечет ее ничтожность.

Другой частью имущества (помимо вещей) являются *имущественные права* (требования). Имущественные права самостоятельными объектами обложения не признаются.

К имущественным правам, в частности, относятся права пользования:

- земель, водой и другими природными ресурсами;
- зданиями, сооружениями и оборудованием, иные имущественные права арендодателя, связанные с предприятием;
- права на обозначения, индивидуализирующие деятельность предприятия;
- другие исключительные права.

В ряде случаев имущественные права удостоверяются ценной бумагой; осуществление или передача таких имущественных прав возможны только при предъявлении ценной бумаги. В частности, облигация предоставляет ее держателю право на получение фиксированного в ней процента от ее номинальной стоимости либо иные имущественные права.

Имущественные права могут быть предметом залога. Арендодатель может по договору аренды передать арендатору за плату такие имущественные права, как права пользования земель, водой и другими природными ресурсами, зданиями, сооружениями, оборудованием и др.

Некоторые имущественные права и требования не могут каким-либо образом отчуждаться. Это, например, права требования, неразрывно связанные с личностью кредитора:

- требования об алиментах;
- требования о возмещении причиненного вреда жизни или здоровью;
- иные права, уступка которых другому лицу запрещена законом.

Товар — это любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ.

Работой признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц; *услугой* — деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, — передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу на безвозмездной основе.

Реализация осуществляется в различных правовых формах:

1) реализация товаров — в рамках договоров:

- купли-продажи;
- розничной купли-продажи;
- поставки;
- поставки для государственных нужд;
- контрактации (поставки сельскохозяйственной продукции);
- энергоснабжения;
- продажи недвижимости;
- продажи предприятия;
- продажи валютных ценностей;
- продажи оружия;
- продажи ценных бумаг;
- мены;
- ренты;
- пожизненного содержания с иждивением;

2) реализация работ — в рамках договоров:

- подряда;
- выполнения НИОКР;

3) реализация обычных услуг — в рамках договоров:

- перевозки;
- транспортной экспедиции;
- хранения;
- иных договоров;

4) реализация юридических услуг — в рамках договоров:

- поручения;
- комиссии;
- агентирования;
- доверительного управления имуществом;

5) реализация финансовых услуг — в рамках договоров:

- займа и кредита;
- банковского вклада;
- банковского счета и расчетов;
- факторинга;
- страхования.

Правовой формой безвозмездной реализации товаров (работ, услуг) является договор дарения.

Определен особый порядок установления места и момента фактической реализации.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг:

1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты;

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

3) передача основных средств, нематериальных активов и иного имущества некоммерческим организациям на осуществление уставной деятельности, не связанной с предпринимательством;

4) передача имущества, если передача носит инвестиционный характер (вклады в уставный капитал, вклады по договору о совместной деятельности, паевые взносы в паевые фонды кооперативов). Под инвестиционным характером передачи товаров (работ, услуг) следует понимать такую их передачу (оказание) другому лицу, которая не предполагает получения от него непосредственного встречного имущественного предоставления, а предназначена для осуществления принимающим инвестиции лицом определенной деятельности, в результате осуществления которой инвестор получает соответствующую своим инвестициям долю прибыли;

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

6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора о совместной деятельности или его правопреемнику;

емнику в случае выделения его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

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

8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозных и брошенных вещей, бесхозных животных, находки, клада в соответствии с ГК РФ;

9) иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Во многих случаях обязанность исчислять и уплачивать налог возникает в связи с получением субъектом дохода и прибыли. Доход — это понятие более широкое по сравнению с прибылью. Они соотносятся как общее и специальное понятия. *Доходом* признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами НК РФ «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций». *Прибыль* представляет собой доход от предпринимательской деятельности, под которой понимают самостоятельную, осуществляемую на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от пользования имуществом, продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном порядке.

Облагаемыми доходами признаются, в частности:

- прибыль — доход от осуществления предпринимательской деятельности;
- заработная плата — доход физических лиц от осуществления трудовой деятельности;
- рентные платежи — доход получателя ренты на основании договоров ренты и пожизненного содержания с иждивением;
- дивиденды — доход участника хозяйственного общества или иной коммерческой организации от участия в такой организации при распределении ее прибыли;
- проценты — заранее объявленный доход от предоставления денежных средств на условиях займа, кредита, банковского вклада, накопительного страхования или факторинга.

Перечисленные доходы могут быть получены как от источников в Российской Федерации, так и от зарубежных источников. Такое разграничение доходов вызвано тем, что позволяет избежать двойное обложение доходов российских резидентов, полученных за границей, и доходов нерезидентов, полученных в России.

Порядок отнесения доходов к российским и зарубежным источникам определен в главах НК РФ «Налог на прибыль организаций» и «Налог на доходы физических лиц». Однако нередки ситуации, когда плательщик затрудняется осуществить такое разнесение. В этих случаях разнесение осуществляет (по запросу плательщика) Министерство финансов РФ.

В НК РФ особое внимание уделено таким доходам, как дивиденды и проценты. Объясняется это тем, что упомянутые доходы определяются по-разному в гражданском и налоговом праве. Если гражданское законодательство трактует дивиденды как часть прибыли акционерного общества, распределяемую между акционерами после налогообложения, то в НК РФ дивиденды рассматриваются в расширительной трактовке: дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально их долям в уставном (складочном) капитале этой организации. Дивиденды выплачиваются из чистой прибыли общества, а дивиденды по привилегированным акциям определенных типов могут выплачиваться за счет специально предназначенных для этого фондов общества.

К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами РФ, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Не признаются дивидендами:

- выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие вноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;
- выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;
- выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состо-

ит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

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

Процентный доход может быть получен по следующим обязательствам:

- 1) заем;
- 2) банковский кредит;
- 3) товарный кредит;
- 4) коммерческий кредит;
- 5) банковский вклад;
- 6) финансирование под уступку денежного требования;
- 7) накопительное страхование;
- 8) уплата процентов за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица.

Следует иметь в виду, что некоторые из перечисленных обязательств непременно возмездны, не уплачивать проценты по ним нельзя. К ним относятся обязательства, возникающие при заключении договоров: кредитного, банковского вклада, финансирования под уступку денежного требования, личного страхования, договоров, являющихся основанием осуществления накопительного страхования. Обязательства, возникающие при заключении других договоров, могут быть безвозмездными. Уплата процентов по ним осуществляется лишь по соглашению сторон или в силу закона. К таким договорам относятся договоры займа, коммерческого и товарного кредита.

Частным видом процентного дохода является дисконт — скидка при учете проданной облигации и т.д. При этом доход плательщика образуется за счет:

- этой скидки;
- процентов, начисляемых на дисконт (если это предусмотрено условиями договора).

Предмету налогообложения свойственны признаки фактического (не юридического!) характера, которые обосновывают взимание соответствующего налога. Предмет налога — это события, вещи и

явления материального мира, которые обуславливают и предопределяют объект обложения (недвижимость, земельный участок, экономический эффект (выгода), товар, деньги). Предмет обложения — это экономическое основание, с которым связывается возникновение обязанности по уплате налога.

Необходимость разделять понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» вызвана потребностью вычленить среди предметов материального мира именно тот, с которым законодатель связывает налоговые последствия.

Напомним: объектом обложения может служить лишь тот или иной юридический факт, т.е. юридически значимое действие, событие или правовое состояние, влекущее за собой юридическое последствие в виде обязанности по уплате налога. Например, под объектами обложения следует понимать не имущество, прибыль (доход), операции по реализации товаров (работ, услуг), а соответственно владение имуществом на праве собственности (ином вещном праве), получение прибыли (дохода), реализация товаров (работ, услуг). В связи с тем, что обязанность по уплате налога в силу законодательной установленности является юридической обязанностью, она может возникать только и исключительно при наличии юридического факта, влекущего ее появление. Наличие в реальном мире имущества или денежных средств без установления правообладателя (владельца имущества), получателя дохода (прибыли) или факта реализации товаров (работ, услуг) тем или иным лицом, само по себе не является юридическим фактом. Перечисленные объекты не относятся к таковым. Это не объекты, а предметы обложения, обозначающие признаки фактического характера (а не юридического), которые обосновываются взиманием соответствующего налога. Перечисляя предметы обложения, НК РФ все же связывает их с объектами, т.е. с юридическими фактами, указывая, что возникновение обязанности по уплате налога связано с наличием у плательщика имущества, прибыли, дохода, операций по реализации товаров (работ, услуг) и т.п. Сам по себе предмет налога не порождает налогового обязательства, в то время как определенное юридическое состояние субъекта по отношению к предмету налога является основанием для возникновения таких обязательств.

Одно и то же имущество юридического лица может быть предметом нескольких налогов, и в каждом случае масштаб налога или порядок исчисления налогооблагаемой базы могут быть разными. Принадлежащий предприятию автомобиль облагается транспорт-

ным налогом и налогом на имущество. Если этот автомобиль куплен за рубежом, то он же является и объектом обложения таможенной пошлиной, акцизом, налогом на добавленную стоимость. Из перечисленных пяти налогов два имеют оригинальные параметры налогообложения — мощность двигателя (транспортный налог) и объем двигателя (таможенная пошлина); у остальных одинаковая основа — стоимость автомобиля, однако при этом налоговые базы исчисляются по-разному.

Наиболее рельефно различия объекта и предмета обложения проявляются при обложении имущества, однако эти понятия различаются и при обложении доходов.

Действительно доход может быть получен в различной форме — деньгами (в национальной либо иностранной валюте), имуществом, в виде безвозмездных услуг и т.д. Игнорирование разнообразия этих форм может приводить к уклонению от обложения.

Доходом можно считать не только поступления в денежной или натуральной форме, но также льготы и привилегии, не связанные с передачей денег или имущества. В ряде стран доля косвенных выплат, льгот, компенсаций и привилегий в структуре личных доходов граждан значительна. В США, например, около трети вознаграждений предоставляют именно в этих формах. В России же только в последнее время стали применять обложение привилегий и благ (материальные выгоды), таких как, например, ссуды или займы по льготным ставкам и т.п.

Необходимость разделять понятия «объект налогообложения» и «предмет налогообложения» вызвана и еще одним весьма значимым обстоятельством. Понятно, что важнейшим этапом процесса налогообложения является исчисление суммы налога. Исчисляют ее путем перемножения налоговой базы на ставку налога. Налоговая база — это оценка именно предмета налогообложения (стоимостная, физическая, количественная либо иная). Оценить объект налогообложения принципиально нельзя. Действительно, как можно оценить стоимость юридического факта реализации товара (объект НДС) или факта получения прибыли (объект налога на прибыль) или факта постановки российской организацией на балансовый учет в качестве объектов основных средств движимого и недвижимого имущества (объект налога на имущество организаций)? Реализация состоялась либо нет; прибыль получена либо образовался убыток; имущество оприходовано либо нет.

У факта реализации нет стоимости, стоимостью обладают реализованные товары (работы, услуги). Поэтому именно они и при-

знаются предметом обложения НДС. Стоимостная оценка этого предмета есть налоговая база НДС. К ней применяют ставку и получают искомую сумму налога. На стадии установления объекта обложения НДС решается вопрос о том, обязан или нет плательщик исчислять и уплачивать НДС в бюджет. Здесь пока речь не идет о величине налога, а лишь о принципиальной обязанности переходить или не переходить к следующим этапам процесса налогообложения, и прежде всего к исчислению суммы налога. Если факт реализации состоялся, объект налогообложения возник, плательщик идет дальше: исчисляет величину базы, выбирает ставку для данного конкретного случая из трех возможных (0, 10 или 18%), исчисляет размер налога и, наконец, перечисляет налог в бюджет. Если же плательщик ничего не продавал, то объект не возник, и он не обязан переходить к дальнейшим стадиям процесса налогообложения. Итак, на стадии установления объекта не решается вопрос, сколько платить, но только — возникает ли принципиально обязанность платить налог, сумма которого будет исчислена уже на следующих этапах процесса налогообложения.

Аналогичные рассуждения можно вести и по всем другим налогам.

База налогообложения — это характеристика предмета обложения* :

- **стоимостная.** Такой оценке подлежат имущество плательщика, а также его прибыль, доходы, реализованные товары (выполненные работы, оказанные услуги). Более того, поименованные предметы могут облагаться лишь в той мере, в какой могут быть оценены в денежной форме. Принципы определения цены товаров (работ, услуг) для целей налогообложения определены в ст. 40 НК РФ;
- **физическая.** Такими характеристиками предмета обложения могут быть линейные размеры, вес, объем, количество, технические параметры и др. Налоговой базой в ряде случаев выступает оцененный в каких-либо физических единицах объем выполненных работ, оказанных услуг и т.п.;
- **иная.** Предмет обложения может характеризоваться по таким параметрам, как производительность, место расположения (это важно для оценки дохода при исчислении налога на вмененный доход), характер выполненных работ (на-

* Об общих правилах исчисления налоговой базы по любым налогам см. раздел 5.1 настоящего учебника.

пример, ремонтно-строительные работы), оказанных услуг (например, медицинских, консультационных).

В ряде случаев облагаемая база фактически является частью предмета обложения, к которой применяется налоговая ставка. Однако это имеет место лишь в случае, когда предмет обложения непосредственно предопределяет и позволяет применять к себе меру исчисления. Так, облагаемая прибыль может быть непосредственно выражена и исчислена в денежных единицах.

В отличие от прибыли большинство предметов обложения нельзя непосредственно выразить в каких-либо единицах обложения. Для измерения предмета необходимо предварительно избрать какую-либо физическую характеристику, какой-либо параметр измерения из множества возможных, т.е. определить масштаб налога.

Например, предметом транспортного налога является транспортное средство. В разных странах выбраны разные параметры его обложения: во Франции и Италии — мощность двигателя, в Бельгии и Нидерландах — вес автомобиля, в Германии — объем рабочих цилиндров двигателя. В таких случаях облагаемую базу нельзя определить как часть предмета обложения. Действительно, какую часть автомобиля составляет одна лошадиная сила мощности двигателя?

Налоговая база устанавливается применительно к каждому конкретному налогу, и порядок ее исчисления регламентируется в соответствующих главах части второй НК РФ. Так, порядок исчисления налоговой базы по федеральным налогам определяется в соответствующих главах части второй НК РФ, по региональным налогам — в актах законодательства о налогах и сборах субъектов РФ с учетом положений НК РФ, а по местным налогам — в нормативных правовых актах представительных органов местного самоуправления с учетом положений НК РФ и актов регионального законодательства.

Цена для целей налогообложения. Поскольку налоговой базой по многим налогам является стоимостная характеристика товаров (работ, услуг), важно установить принципы определения цены на них для целей налогообложения.

Принципы ценообразования существенно отличаются в гражданском и налоговом законодательстве. Известно, что цена на товар (работу, услугу) складывается при заключении договора гражданско-правового характера между юридически равноправными контрагентами в условиях текущей рыночной конъюнктуры. При

установлении цены по конкретной сделке стороны учитывают эту конъюнктуру и договариваются о приемлемой для каждой из них цене. Никто другой не вправе влиять на согласованную цену.

Вместе с тем, поскольку от уровня цены зависит величина многих налогов, должны существовать особые принципы определения цены для целей налогообложения. При согласовании цены сторонами сделки — носителями частного интереса незримо принимает участие третья сторона — носитель интереса публичного, т.е. государство. При этом частный интерес не должен достигаться за счет игнорирования интереса публичного.

Принципы определения цены для целей налогообложения сформулированы в ст. 40 НК РФ. **Цена для целей налогообложения** — это фактическая цена реализации товара (выполнения работ, оказания услуг), указанная сторонами сделки как реальная рыночная цена. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам в следующих случаях.

1. *Между взаимозависимыми лицами.* Взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

- одна организация непосредственно или косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;
- одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;
- лица состоят в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Суд может признать лиц взаимозависимыми по другим основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок. Иные лица, помимо указанных выше, могут быть признаны взаимозависимыми только в судебном порядке. До тех пор, пока суд не признает этих лиц взаимозависимыми, они

такowymi не являются, и налоговые органы не вправе проверять правильность применения цен по сделкам, заключенным между такими лицами.

2. *По товарообменным (бартерным) операциям.* Данные операции оформляются договором мены или иными договорами, условия которых предусматривают обмен эквивалентными по стоимости товарами (работами, услугами). В таких сделках отсутствуют платежи за поставляемые товары (работы, услуги). Сделки, по которым исполнение обязательств производится зачетом встречного требования, под данное основание контроля не попадают.

3. *При совершении внешнеторговых сделок.* Следует иметь в виду, что налоговые органы вправе проверять правильность применения цен, предусмотренных непосредственно самим внешнеторговым контрактом. Если, например, российский покупатель по внешне-торговому контракту впоследствии реализует приобретенный товар, налоговые органы не вправе проверять правильность применения цен по последующим сделкам.

4. *При отклонении более чем на 20%* в сторону повышения или понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени. Следует особо подчеркнуть, что здесь имеется в виду не отклонение цен данного плательщика от цен других участников рынка, а отклонение цен данного плательщика от цен, которые он сам недавно применял.

Если обнаруживается, что в любом из перечисленных случаев цены товаров (работ, услуг), примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ, услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен. Названное отклонение (Откл) налоговые органы исчисляют по формуле

$$\text{Откл} = \frac{Ц_c - Ц_p}{Ц_p} \times 100\%,$$

где $Ц_p$ — рыночная цена; $Ц_c$ — цена сделки. Доначисление налога и пени налоговый орган вправе осуществить, только если $\text{Откл} > 20\%$.

Существенные отклонения цен не всегда сопровождаются доначислением налогов, и если плательщик сможет аргументированно обосновать размер применяемых им цен, то для целей налогообложения они должны признаваться рыночными вне зависимости от уровня колебаний.

Рыночная цена — это цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии — однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических условиях.

При этом **рынком товаров (работ, услуг)** признается их сфера обращения, определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) приобрести (продать) товар (работу, услугу):

- реально. Это означает, что на этом рынке обращаются товары (работы, услуги) и есть достаточный спрос и предложение на них. При этом обращение ничем не затруднено;
- без значительных дополнительных затрат. К ним относятся, например, общие, накладные, транспортные, экспедиционные расходы, а также расходы на разгрузку, погрузку, охрану, подготовку места работ, установку, монтаж и т.п.;
- на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории России или за ее пределами. Если, например, московские производители мебели закупают доски в Подмосковье и во Владимирской области, но при этом Подмосковье могло бы полностью обеспечить потребности производителей мебели, то рынком досок будет считаться Подмосковье. При исчислении облагаемой прибыли, полученной московскими мебельщиками, из их доходов следует вычитать стоимость досок по ценам подмосковных досок, даже если в производстве использованы доски владимирские.

В НК РФ предусмотрены три метода определения рыночных цен для целей налогообложения:

- 1) метод идентичных (однородных) товаров, который является общим методом;
- 2) метод цены последующей реализации;
- 3) затратный метод.

Эти методы должны применяться последовательно: первоначально используют метод идентичных (однородных) товаров; при невозможности этого применяется метод цены последующей реализации; затратный метод применяют только при невозможности определения рыночной цены ни методом по идентичным (одно-

родным) товарам, ни методом последующей реализации. Приведенный перечень методов является исчерпывающим.

В соответствии с *общим методом* рыночная цена определяется исходя из обычных (применяемых всеми или большинством участников данного рынка) при заключении сделок между неавтономными лицами надбавок к цене или скидок, вызванных:

- сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);
- потерей товарами качества или иных потребительских свойств;
- истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;
- маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении их на новые рынки;
- реализацией опытных моделей и образцов в целях ознакомления с ними потребителей.

В настоящее время система скидок играет важную роль в конкурентной борьбе. Например, скидки предоставляются покупателям, приобретающим товары в определенном количестве (как правило, крупными партиями) или на установленную сумму, скидки за авансирование (предоплату), постоянным клиентам. Предоставление скидок может быть вызвано рекламными кампаниями, разного рода сезонными и предпраздничными (например, новогодними) распродажами, стремлением привлечь отдельных крупных, известных или наиболее выгодных клиентов для укрепления общего имиджа организации.

Для того чтобы аргументировать правомерность применения ценовых скидок перед налоговыми органами, плательщик должен разработать и официально закрепить во внутренних документах маркетинговую политику, направленную на привлечение дополнительных клиентов, укрепление своего престижа в деловом мире, завоевание новых сегментов рынка. Целесообразно оформлять маркетинговую политику как составную часть учетной политики организации.

Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки:

- физические характеристики. Идентичные товары должны иметь сходное назначение, одинаковую комплектацию, одни и те же технические свойства, ассортимент, модель, модификацию и т.п.;

- качество. Идентичными не могут быть признаны товары разного качества;
- репутация на рынке. Цены в немалой степени зависят от того, например, как долго товары известны покупателю, с какой стороны зарекомендовал себя продавец и т.д. Только товары с одинаковой репутацией могут рассматриваться как идентичные;
- страна происхождения. Идентичными признаются лишь товары, имеющие одну и ту же страну происхождения;
- производитель. Имеется в виду организация (в том числе иностранная) или предприниматель, которые непосредственно изготовили товар. Значительную роль при этом играет репутация производителя на рынке.

Незначительные различия во внешнем виде не учитываются.

При отсутствии идентичных товаров на рынке следует выяснять вопрос в отношении однородности. Если плательщик является единственным производителем товара и на рынке отсутствуют идентичные товары, реализуемые иным производителем, допускается при определении рыночной цены возможность учитывать цены реализации однородных товаров. Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми. Учитываются их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

При определении рыночных цен рассматриваются сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут рассматриваться лишь в случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты сделок. Повлияла или нет взаимозависимость лиц на результаты сделок, доказывают налоговые органы.

При определении и признании рыночной цены используются официальные источники информации о рыночных ценах и биржевых котировках.

Информация должна касаться заключенных на момент реализации проверяемого товара, работы или услуги сделок с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. Эта информация должна быть получена из официальных источников, отвечать критериям достоверности, проверяемости, общедоступности и быть оформлена с соблюде-

нием определенных требований и правил, предъявляемых к документу. Под *официальными источниками* могут пониматься:

1) компетентные государственные и муниципальные органы — органы статистики и органы, регулирующие ценообразование, а также уполномоченные ими лица;

2) специализированные эксперты;

3) признанные в международной практике источники информации о расходах на освоение природных ресурсов (ст. 261 НК РФ);

4) определение ставок вывозных таможенных пошлин производится в зависимости от средней цены сырой нефти марки «Юралс» на мировых рынках нефтяного сырья (средиземноморском и роттердамском). Ежедневные котировки сорта нефти ежемесячно в срок не позднее последнего числа каждого месяца доводятся через официальные источники информации уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

5) средства массовой информации, публикующие информацию от имени вышеназванных органов.

Кроме того, информация о ценах в некоторых случаях должна быть документально подтверждена самим плательщиком при условии возможности ее проверки. Это касается, например, случаев установления «обычно получаемой прибыли», коммерческих условий реализации и т.д. Все источники информации предполагают последующую корректировку цены с учетом условий реализации.

Не может считаться официальной информация о ценах:

1) содержащаяся в различного рода рекламных проспектах, прайс-листах, прейскурантах и других подобных документах;

2) исходящая от организаций и физических лиц, реализующих на рынке идентичные (однородные) товары;

3) исходящая от организаций и физических лиц, специализирующихся на оценке товаров (работ, услуг), если только она процессуально не оформлена в качестве экспертного заключения.

При отсутствии официальных источников информации о рыночных ценах можно порекомендовать налоговым органам назначать экспертизу либо привлекать специалиста. В качестве экспертов и специалистов целесообразно привлекать независимых оценщиков, поскольку Закон РФ от 29 июля 1998 г. «Об оценочной деятельности в Российской Федерации» предусматривает возможность проведения независимой оценки объектов в целях контроля за правильностью уплаты налогов в случае возникновения спора об исчислении налогооблагаемой базы.

При определении рыночных цен учитывается информация о заключенных на момент реализации сделок с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. Сопоставимые условия касаются характеристики предмета сделки, места и времени ее совершения, таких как:

- количество (объем) поставляемых товаров;
- сроки исполнения обязательств;
- условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида;
- иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

Перечисленные условия признаются сопоставимыми, если различие между ними либо существенно не влияет на цену товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок (т.е. коэффициентов, разработанных специальными методиками, таблицами, указаниями, инструкциями и т.п.). Доказывать сопоставимость условий (ее отсутствие) должны налоговые органы.

Таким образом, согласно общему методу рыночная цена удовлетворяет следующим условиям:

- цена складывается при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных, а при их отсутствии — однородных товаров (работ, услуг);
- цена не содержит дополнительных затрат по транспортировке товара;
- товары (работы, услуги) являются сопоставимыми;
- условия сделок являются сопоставимыми.

Метод цены последующей реализации применяется, если нет возможности использовать общий метод — метод идентичных (однородных) товаров, т.е.:

- на соответствующем рынке товаров (работ, услуг) отсутствуют сделки по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам);
- на этом рынке отсутствует предложение таких товаров (работ, услуг);
- невозможно определить соответствующие цены ввиду отсутствия либо недоступности информации для определения рыночной цены.

С подобными ситуациями приходится сталкиваться, если, например, реализуется уникальная продукция либо, в силу определенных обстоятельств, отсутствует свободный рынок той или иной продукции или информация о нем.

При методе цены последующей реализации рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой они реализованы их покупателем при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары (работы, услуги)) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров (работ, услуг), а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя. Этот метод выражается следующей формулой:

$$Ц_p = Ц_{пр} - (З + П),$$

где $Ц_p$ — рыночная цена; $Ц_{пр}$ — цена, по которой товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже); $З$ — обычные в подобных случаях затраты, понесенные покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены покупателем товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг; $П$ — обычная для данной сферы деятельности прибыль покупателя.

Рассматриваемый метод применяется только в отношении товаров (работ, услуг), которые плательщик фактически реализовал; в данном случае не рассматриваются идентичные и однородные товары (работы, услуги).

Затратный метод. К нему прибегают, если невозможно использовать метод цены последующей реализации (в частности, если отсутствует информация о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем).

При затратном методе рыночная цена товаров (работ, услуг), реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и реализацию товаров (работ, услуг), обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

Затратный метод выражается следующей формулой:

$$Ц_p = З + П,$$

где $З$ — обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию то-

варов, работ или услуг, а также обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При реализации по государственным регулируемым ценам (тарифам), установленным в соответствии с российским законодательством, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

Налоговый и отчетный периоды^{*}. Добросовестный налогоплательщик должен выполнить налоговое обязательство как только появилось обстоятельство, служащее основанием возникновения такого обязательства. Таким основанием является возникновение объекта обложения. Однако это не следует понимать буквально, что привело бы к усложнению и удорожанию налогового администрирования, а также к сокращению производства и, как следствие, — к уменьшению поступлений налоговых доходов в бюджет.

Допустим, плательщик произвел и реализовал товар, сопоставил доходы и расходы, обнаружил прибыль. У него возник объект обложения налога на прибыль организаций. Организация осуществляет расчет налога, оформляет платежное поручение банку на перечисление суммы налога в бюджет, предоставляет налоговую отчетность в налоговую инспекцию и только после этого приступает к производству следующего товара. Далее все повторяется. Понятно, что при такой схеме ждать от налогоплательщика значительного объема производства, а следовательно, и больших сумм налогов не приходится.

Поэтому законодатель связывает обязанность плательщика по исчислению и уплате налога не только с возникновением объекта обложения. Устанавливается также некоторый срок, по истечении которого налогоплательщик исчисляет и уплачивает этот налог по всем случаям возникновения объектов за этот период. Такой период называется налоговым.

Налоговый период — это срок, в течение которого завершается формирование налоговой базы, окончательно определяется размер налоговых обязательств. Налоговый период является основной составляющей в процедуре исчисления налога. До его окончания нельзя приступать к определению и исчислению налоговой базы налога и самого налога. Налоговый период служит также ориенти-

^{*} Дополнительно о налоговом и отчетном периодах см. раздел 5.1 данного учебника.

ром при установлении сроков уплаты налогов. Эти сроки могут наступить только по окончании налогового периода.

Необходимость этого элемента налога определяется двумя обстоятельствами. Во-первых, тем, что многим объектам обложения (получение прибыли, дохода, реализация товаров и т.п.) свойственна протяженность во времени, повторяемость. Во-вторых, вопрос о налоговом периоде связан с проблемой однократности обложения.

Проблема отнесения различных объектов налогообложения к тому или иному налоговому периоду решается посредством установления конкретного метода учета базы налогообложения.

Следует различать понятия «налоговый период» и «отчетный период». *Отчетный период* — это срок подведения итогов (окончательных или промежуточных), составления и предъявления в местный налоговый орган отчетности. В некоторых случаях налоговый и отчетный периоды совпадают. Но часто отчет может представляться несколько раз в течение одного налогового периода. По итогам отчетных периодов уплачиваются авансовые платежи.

Однако все то, о чем говорилось ранее, относится далеко не ко всем случаям обложения. Так, российские организации и предприниматели, вступая на территории Российской Федерации в хозяйственные связи с иностранными организациями и производя им обусловленные договорами денежные выплаты, становятся для них источниками доходов в России, автоматически приобретая статус налоговых агентов: они обязаны исчислять и удерживать налог на эти доходы не по итогам отчетного (налогового) периода, а при каждой выплате дохода.

При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам. Следует обратить внимание на то, что в НК РФ налоговый период по сборам не определен. Объясняется это, очевидно, тем, что объекты обложения сборами возникают у плательщиков не регулярно, а от случая к случаю. Действительно, объектом государственной пошлины (а это по своему статусу — сбор) являются случаи обращения в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы или к должностным лицам за совершением юридически значимых действий. Понятно, что такие обращения не носят регулярного характера.

Не определен налоговый период и в отношении таможенной пошлины. Некорректно по существу и сложно с организационной точки зрения (налогового администрирования) исчислять базу об-

ложения пошлинами по совокупности несопоставимых и различных операций конкретного декларанта за некоторый промежуток времени. В этих условиях единственно правильным следует признать порядок обложения применительно к конкретной операции по перемещению товаров через таможенную границу РФ.

Единица налогообложения, или единица измерения налоговой базы. Налоговая база всегда имеет единицу измерения (рубли, штуки, килограммы и т.п.) и исчисляется в этих единицах. Единица налогообложения — это часть предмета обложения, на который устанавливается ставка налога. Под единицей обложения понимают единицу масштаба обложения, которая используется для количественного выражения налоговой базы (мощность двигателя, тонна нефти, единица денежной суммы и пр.).

Ставка налога (норма налогового обложения) — величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы, или, иначе говоря, это размер налогового платежа на единицу налогообложения. Ставки устанавливаются в трех формах:

1) адвалорные — выраженные в процентах (например, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль организаций и др.);

2) специфические — в денежном выражении в зависимости от физических характеристик объектов налогообложения (например, акцизы на большинство подакцизных товаров, транспортный налог и др.);

3) комбинированные — одновременно сочетают адвалорный и специфический способы обложения. Основой для исчисления налога в отношении товаров, облагаемых по комбинированным ставкам, является стоимость товара либо количество товара в натуральном выражении. Применяют комбинированные ставки двух видов:

- C_a в процентах, но не менее C_c в евро за единицу товара: сначала исчисляется размер налога по адвалорной ставке в процентах к стоимости, а затем — размер налога по специфической ставке в рублях за единицу товара. Для определения налога, подлежащего уплате, используется наибольшая из полученных сумм;
- C_a в процентах плюс C_c в рублях за единицу товара: сначала рассчитывается налог по адвалорной ставке, а затем — по специфической. Для определения налога, подлежащего уплате, обе полученные величины складываются.

Применительно к отдельным налогам ставка может быть установлена в нескольких из трех перечисленных форм одновременно

но. Примером могут служить акцизы. По большинству подакцизных товаров установлены специфические ставки, а по сигаретам с фильтром и папиросам — комбинированные: 28 руб. за 1000 штук + 8%, но не менее 20% от отпускной цены. Таможенная пошлина взимается по всем формам ставок.

По общему правилу налоговые ставки по федеральным налогам устанавливаются НК РФ. Однако в случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных НК РФ. Делегирование Правительству РФ полномочий законодателя по установлению элемента налогообложения объясняется необходимостью принятия в ряде случаев оперативных мер реагирования, что не противоречит конституционным положениям и прямо предусмотрено НК РФ.

Налоговый кодекс РФ должен устанавливать либо максимальную, либо минимальную и максимальную ставку налога, в границах которой Правительство РФ устанавливает конкретные ставки, а также порядок, которым оно должно руководствоваться при утверждении их конкретного размера в этих пределах. Именно необходимость детализации объясняет передачу такого элемента налогообложения, как ставка, на более низкий уровень правового регулирования.

Законодательство предоставляет широкие возможности для дифференциации ставок. Особенно это касается «ресурсных платежей». В частности, Правительством РФ устанавливаются минимальные и максимальные ставки платы за пользование водными объектами по бассейнам рек, озерам, морям и экономическим районам.

Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Впрочем, и здесь имеется исключение. НК РФ допускает установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара. Цели таких мер могут быть различными — ответная реакция на дискриминацию российских товаропроизводителей, борьба с демпингом, ценовая поддержка отечественных товаров и т.п.

Методы налогообложения — форма зависимости между ставками налога и величиной налогооблагаемой базы, в частности доходами плательщика. Существует равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное обложение.

Равным признается такой метод обложения, при котором для каждого плательщика устанавливается равная сумма налога, например, в абсолютной сумме или в процентах от минимальной заработной платы. Иначе — подушное обложение, это самый древний вид обложения. Он не учитывает имущественного положения плательщика и поэтому применяется лишь в исключительных случаях. Такой метод обложения предусматривался к отмененным с начала 2005 г. лицензионным сборам.

При **пропорциональном** методе обложения ставка налога (не сумма!) равная для каждого плательщика независимо от размера его доходов. Иными словами, ставка налога не зависит от величины базы обложения и с ростом базы пропорционально возрастает сумма налога. Большинство налогов в современной России взимаются пропорциональным методом, например: НДС, акцизы, налог на прибыль организаций и др.

Прогрессивное обложение характеризуется ростом ставки налога по мере увеличения облагаемой базы, в частности величины дохода плательщика. При этом не только увеличивается абсолютная сумма налогов, но и усиливается налоговое бремя, т.е. возрастает доля изымаемого дохода при его росте.

Прогрессивное обложение может осуществляться в простой и сложной формах. При этом нередко применение простого прогрессивного обложения нарушает принцип равенства обложения. Так, в одном из краевых центров были установлены следующие ставки налога на строения, помещения и сооружения в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости (табл. 1.7).

Таблица 1.7

Стоимость имущества	Ставка налога, %
До 300 тыс. руб.	0,1
От 300 тыс. до 500 тыс. руб.: • жилые дома, квартиры, дачи • иные строения, помещения, сооружения	0,1 0,3
Свыше 500 тыс. руб.: • жилые дома, квартиры, дачи • иные строения, помещения, сооружения	0,3 2,0

Нетрудно заметить, что два плательщика, имеющие в собственности нежилые строения стоимостью 499 тыс. руб. 99 коп. и 500 тыс. руб. 1 коп., должны уплатить налог в размере соответственно 1,5 тыс. и 10 тыс. руб. Иными словами, два собственника, имеющих фактически одинаковое по стоимости имущество (разница составляет всего 2 коп.!), должны уплатить несоразмерно различные налоги. Это свидетельствует о нарушении принципов соразмерности и равенства обложения.

Поэтому в данном случае следует применять не простую прогрессивную шкалу ставок, а шкалу сложную, при которой повышенная ставка применяется не ко всей налоговой базе, а лишь к той ее части, которая превышает предыдущую шкалу налогообложения. Тогда с ростом налоговой базы размер налога, подлежащего уплате, будет расти плавно, постепенно. В данном случае повышенная ставка в 2% должна применяться к стоимости имущества, превышающей 500 тыс. руб., а не ко всей налоговой базе. Ставка для имущества, стоимость которого превышает 500 тыс. руб., должна равняться 1,5 тыс. руб. + $n\%$ от суммы, превышающей 500 тыс. руб.

Выделяют следующие виды прогрессии:

1) простая поразрядная прогрессия. Она состоит в том, что для общего размера налоговой базы устанавливаются ступени (разряды) и для каждого разряда определяется сумма налога (оклад в абсолютной сумме);

2) простая относительная прогрессия. В данном случае для общего размера налоговой базы также устанавливаются разряды, но для каждого разряда определяются различные ставки (как специфические, так и адвалорные). При этом необходимо учитывать, что исчисление налога производится не по частям (не по отдельным разрядам) с последующим сложением сумм налога, исчисленных по каждому разряду. Ко всей базе обложения применяется одна ставка в зависимости от размера базы;

3) сложная прогрессия. Она в наибольшей степени соответствует прогрессивному обложению. Именно эта система распространена наиболее широко в настоящее время. Как в других системах прогрессии, в системе сложной прогрессии налоговая база разделена на налоговые разряды, но каждый разряд существует самостоятельно, облагается отдельно по своей ставке, которая не зависит от общего размера налоговой базы. Повышенная ставка применяется не ко всей возросшей базе, а только к ее части, превышающей определенный уровень.

В современной российской налоговой системе отсутствуют налоги, при взимании которых предусмотрено прогрессивное обложение. Даже при обложении доходов физических лиц с начала 2002 г. применяют пропорциональный метод.

Регрессивные налоги, наоборот, предполагают снижение средней ставки налога по мере роста доходов, а также ослабление налогового бремени. Тяжесть изъятия обратно пропорциональна доходу: чем меньше доход, тем тяжелее налог для плательщика. Регрессивное обложение свойственно главным образом косвенным налогам. Результатом регрессивного обложения при определенных обстоятельствах может быть абсолютное повышение собираемости налогов. В экономическом смысле регрессивными являются косвенные налоги (например, акцизы, НДС), которые представляют собой надбавку к цене товара. Покупатели одного и того же товара, обложенного косвенными налогами, уплачивают одинаковую сумму налога. Однако доля этих налогов в доходах различных покупателей не одинакова: большая — у лиц с незначительными доходами, меньшая — у состоятельных.

В настоящее время этот метод широкого применения не находит. Примером налога, взимаемого по регрессивной шкале ставок, является единый социальный налог. НК РФ предусматривает регрессивную шкалу ставок этого налога в зависимости от величины налоговой базы у конкретного физического лица.

Порядок исчисления налога — это совокупность определенных действий плательщика по определению суммы налога, подлежащей уплате в бюджет за налоговый период исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. На стадии исчисления суммы налога ставятся два вопроса: кто из участников налоговых правоотношений исчисляет эту сумму? каков алгоритм (формула) ее расчета? (подробнее об этом см. раздел 5.1 данного учебника).

Порядок и сроки уплаты налогов как обязательные элементы налога служат определению частоты, формы и сроков уплаты налога. Порядок уплаты налога представляет собой нормативно установленные способы и процедуры внесения налога в бюджет (подробнее об этом см. раздел 5.2).

Налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. Льготы по налогу — это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать его в меньшем размере. Льготы одновременно выступают и

как элемент обложения, и как важнейший инструмент политики налогового регулирования экономики.

Напомним, что налоговые льготы — не обязательный, а факультативный элемент налога. Они предусматриваются при установлении налога лишь «в необходимых случаях».

Законодательство, предоставляя тем или иным категориям плательщиков льготы, преследует вполне определенные цели:

- реализация приоритетных федеральных, региональных и местных программ по социально-экономическому развитию;
- стимулирование использования финансовых ресурсов плательщиков для расширения и обновления производств и технологий с целью увеличения объемов производства, выпуска конкурентоспособной продукции и создания новых рабочих мест;
- повышение уровня социальной защиты населения;
- обеспечение полноты и своевременности поступлений сумм налогов.

При этом государственная налоговая политика в части конструирования системы налоговых льгот исходит из следующих принципов:

- налоговые льготы нельзя ставить в зависимость от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Тем самым обеспечивается равенство существующих форм собственности и прав российских и зарубежных инвесторов;
- льготы не могут носить индивидуального характера. Тем самым создаются равные условия для всех плательщиков;
- плательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если не предусмотрено иное;
- законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе предусматривать налоговые льготы и основания для их использования плательщиком при установлении региональных налогов;
- представительные органы местного самоуправления вправе предусматривать льготы и основания для их использования плательщиком при установлении местных налогов;
- льготы могут быть предоставлены только и исключительно актами законодательства о налогах и сборах.

Действующее законодательство предусматривает следующий перечень льгот:

- 1) необлагаемый минимум объекта;
- 2) изъятие из обложения определенных элементов объекта;
- 3) освобождение от уплаты налогов определенных категорий плательщиков;
- 4) понижение налоговых ставок;
- 5) вычет из суммы налога, подлежащей к уплате;
- 6) целевые налоговые льготы, включая инвестиционные налоговые кредиты;
- 7) прочие налоговые льготы.

Налоговое право основывается на принципе презумпции облагаемости. Это означает, что плательщик обязан уплачивать налоги в полном объеме в предположении отсутствия всяких льгот. Если же эти льготы по отношению к данному плательщику предусмотрены законом, то воспользоваться своим правом на их использование он может не автоматически, а предварительно документально доказав это свое право. Плательщик при этом должен не просто сослаться на соответствующие правовые нормативные акты, а обосновать свои права на льготы посредством обязательного раздельного учета объектов обложения: в случаях, если разные составляющие объекта облагаются по разным ставкам, если какое-либо отдельное имущество, обороты по реализации, элементы прибыли освобождены от обложения и т.д. Если же такого раздельного учета не ведется, то к плательщику применяется самый жесткий режим обложения, не позволяющий пользоваться ему какими бы то ни было льготами.

По механизму действия налоговые льготы существенно различаются. В зависимости от того, на изменение какого из элементов налога направлены льготы, они принимают форму изъятий (освобождений), скидок или инвестиционных налоговых кредитов.

Изъятие (освобождение) выводит из обложения отдельные объекты. По налогу на добавленную стоимость не подлежит обложению, например, реализация технических средств, включая автотранспорт, материалы, которые могут быть использованы для профилактики инвалидности или реабилитации инвалидов. В отношении налогов на имущество изъятия выражаются в освобождении от обложения отдельных видов имущества.

Изъятия могут предоставляться как на постоянной основе, так и на ограниченный срок, а также как ко всем плательщикам, так и

к определенной их категории. На практике налоговые изъятия могут приобретать разные формы:

- налоговые амнистии — это освобождение лица, совершившего налоговое правонарушение, от соответствующих штрафных санкций за эти нарушения. Применяются, как правило, в отношении плательщиков, допустивших налоговые правонарушения по небрежности и добровольно заявивших об этом в налоговые органы;
- полное освобождение от уплаты налога отдельных категорий плательщиков (участники войны, инвалиды и т.д.) применяется в основном по отношению к физическим лицам, реже от налогов могут освобождаться и некоторые категории юридических лиц;
- возврат ранее уплаченных налогов, например авансовых платежей сверх суммы, превышающей фактический платеж, или излишне уплаченных налогов в связи с техническими ошибками исчисления;
- освобождение от части будущих платежей или уплата в счет предстоящих взносов налога в размере излишне внесенных сумм;
- налоговые каникулы — полное освобождение плательщика от уплаты налога на определенный период времени.

Скидки направлены на сокращение налоговой базы. Эти льготы гораздо сложнее в сравнении с изъятиями, поскольку их получение сопряжено с разнообразными условиями прав на них. Налоговая база уменьшается на установленную величину законодательно разрешенных к вычету видов расходов. В отношении налога на прибыль скидки связаны не с доходами, а с расходами плательщика, т.е. плательщик имеет право уменьшить облагаемую прибыль на сумму произведенных им расходов на цели, поощряемые обществом и государством. В зависимости от влияния на результаты обложения скидки могут быть разделены на лимитированные (размер скидок ограничен прямо или косвенно) и нелимитированные (налоговая база может быть уменьшена на всю сумму расходов плательщика). На практике скидки также могут приобретать разные формы:

- необлагаемый минимум объекта налога устанавливается при подоходном обложении физических лиц и взимании налога на наследование или дарение. Право на освобождение от уплаты НДС получают плательщики, у которых в течение трех предшествующих последовательных месяцев

налоговая база не превысила в совокупности 1 млн руб. Скидки — это прямой первоначальный вычет минимальных сумм из валовой стоимости предмета налога (при налоге на доходы физических лиц — установленной суммы оплаты труда, при налоге на наследование или дарение — установленной стоимости имущества, переходящего физическому лицу в порядке наследования и дарения);

- налоговые вычеты — исключение из налоговой базы отдельных текущих расходов, имущества и некоторых видов доходов;
- инвестиционные скидки предполагают вычеты из облагаемой прибыли определенных видов инвестиционных расходов, как правило, в определенных процентах к ним или к сумме налога;
- скидки «на истощение недр» предоставляются организациям добывающих отраслей в размере дополнительных, по сравнению со среднеотраслевыми, расходов на добычу полезных ископаемых в старых, истощенных месторождениях, что стимулирует разработчиков максимально извлекать из недр ископаемые. В России применялась скидка с платежа за пользование недрами при разработке истощенных недр, а в связи с введением с 2002 г. налога на добычу полезных ископаемых стимулирование разработки некондиционных, остаточных или списанных запасов производится обложением их добычи по ставке 0%;
- механизм ускоренной амортизации (нелинейный метод исчисления амортизационный отчислений) — это особая форма налоговых скидок, преследующая цель стимулирования роста инвестиций и внедрения новой техники. Организации получают возможность уменьшить налоговую базу при обложении налогом на прибыль и на имущество, снизить налоги и в более короткий промежуток времени накопить необходимые ресурсы для замены устаревшего оборудования новым. В настоящее время в России такой метод амортизации становится чуть ли не единственной чисто инвестиционной льготой (вместе с инвестиционным налоговым кредитом).

Инвестиционный налоговый кредит (ИНК) — изменение срока уплаты налога, при котором организации, при наличии оснований, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с по-

следующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Это самостоятельный вид целевого налогового кредита, связанный исключительно со стимулированием инвестиционной и инновационной деятельности организаций (подробнее об ИНК см. раздел 5.2 настоящего учебника).

Целевой налоговый кредит — налоговая льгота, предоставляемая местными органами власти в пределах зачисляемой в местные бюджеты суммы налога плательщику в случае выполнения им особо значимого заказа по социально-экономическому развитию территории или предоставления особо важных услуг населению данной территории. Фактически целевой налоговый кредит означает, что в счет уплаты одного налога может засчитываться другой, т.е. происходит замена уплаты налога либо его части натуральным исполнением каких-либо значимых для данной территории работ конкретным плательщиком.

Преференции — особые (предпочтительные) льготы, предоставляемые одним государством другому на началах взаимности или в одностороннем порядке без распространения на третьи страны; чаще всего применяются в виде скидок или отмены таможенных пошлин. Преференциальный режим устанавливают экономически развитые государства в отношении развивающихся стран в рамках всеобщей системы преференций. Преференции внутри стран устанавливаются в виде инвестиционного налогового кредита (отсрочка взимания налога) и целевой налоговой льготы для финансирования инвестиционных и инновационных затрат.

В связи с использованием льгот плательщик вправе:

- использовать льготы на основании и в порядке, установленном законодательством;
- отказаться от использования льгот либо приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов, если не предусмотрено иное. В НК РФ не указан порядок отказа от льготы, но представляется, что такой отказ должен оформляться в виде письменного заявления. Отказ можно считать состоявшимся только после получения этого заявления налоговым органом.

Авансовые платежи налогов устанавливаются с целью приблизить момент уплаты налогов к моменту получения доходов. По окончании отчетного (налогового) периода производится расчет фактической суммы налогов по итогам хозяйственно-финансовой деятельности налогоплательщика. Авансовые платежи засчитываются в счет уплаты этой суммы. Недостающие суммы доплачива-

ются, а излишне уплаченные — возвращаются или засчитываются в счет предстоящих платежей по налогу.

Использование авансовых платежей по налогам обеспечивает регулярность и стабильность поступлений доходов в бюджет, устраняет негативные последствия инфляции при исполнении бюджета по доходам, а также облегчает оперативный контроль за уплатой налогов.

По большинству налогов, в особенности с продолжительным налоговым периодом (год), установлен порядок уплаты, предусматривающий авансовые платежи по окончании каждого отчетного периода (как правило, месяц). В законодательных актах в этом случае используется формула «исчисление и уплата налога нарастающим итогом с начала налогового периода». Важным предварительным условием авансовых платежей является то, что в законе о налоге, уплачиваемом в таком режиме, налоговый период должен быть разделен на отчетные периоды, составляющие в сумме налоговый период, по итогам которых и могут уплачиваться авансовые платежи.

Налоги, по которым установлен короткий налоговый период (месяц, квартал), уплачиваются по окончании этого периода; авансовые платежи в этом случае не осуществляются.

Впрочем, следует обратить внимание на возникающие при авансовом методе уплаты налогов противоречия. Например, авансовые платежи по налогу на прибыль организаций уплачиваются одним из следующих способов:

1) квартальные авансовые платежи — исходя из фактически полученной прибыли, рассчитанной нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания первого квартала, полугодия, девяти месяцев и одного года. При этом возможны ежемесячные авансовые платежи равными долями в размере одной трети фактически уплаченного квартального авансового платежа за предшествующий квартал;

2) ежемесячные авансовые платежи — исходя из фактически полученной прибыли, рассчитываемой нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания соответствующего месяца.

Ежемесячные авансовые платежи при квартальном способе уплаты авансовых платежей могут уплачиваться и в том случае, когда в месяце, за который произошла такая уплата, прибыль не получена. Иными словами, налогоплательщик уплатил налог за месяц, в котором у него не было объекта налогообложения, а стало быть, и обязанности уплачивать налог.

Право на возврат (зачет) излишне уплаченных денежных средств является одним из общих принципов налогообложения. Оно регулируется ст. 78 НК РФ. Право налогоплательщика на возврат (зачет) связано только с фактом излишней уплаты денежных средств в бюджет.

Излишне внесенные в бюджет суммы не могут признаваться законно уплаченными налогами. Взимание же незаконного налога является для собственника ничем иным, как причинением ему ущерба. Напротив, для государства получение незаконно уплаченных в бюджет средств есть неосновательное обогащение и пользование чужими денежными средствами. Возмещение такого ущерба производится путем зачета или возврата излишне уплаченной суммы. Статьей 78 НК РФ установлен единый для всех налогов порядок такого зачета или возврата.

1.3. ФУНКЦИИ НАЛОГОВ

Функции налогов являются проявлением сущности налогов, способом выражения их свойств. Функции налогов показывают, каким образом реализуется их общественное назначение как инструмента распределения и перераспределения государственных доходов.

Выделяют четыре функции налогов: фискальную, распределительную, регулируемую и контрольную.

Фискальная функция — собственно изъятие средств налогоплательщиков в бюджет. Это основная функция налогообложения. Именно посредством фиска налоги выполняют свое предназначение по формированию государственного бюджета для выполнения общегосударственных и целевых государственных программ. Посредством фискальной функции реализуется главное общественное назначение налогов — формирование финансовых ресурсов государства, аккумулируемых в бюджетной системе и внебюджетных фондах и необходимых для оборонных, социальных, природоохранных и других функций.

Распределительная функция налогов выражает их сущность как особого централизованного инструмента распределительных отношений. Распределительная функция иначе называется социальной, поскольку она состоит в перераспределении общественных доходов между различными категориями граждан — от состоятельных к неимущим, что обеспечивает в конечном счете гарантию социальной стабильности общества. Социальные функции выполняют, в частности, акцизы, устанавливаемые на отдельные виды

товаров. Ту же цель преследует механизм прогрессивного налогообложения, связанный с возрастанием налоговых ставок по мере роста величины доходов плательщика.

Регулирующая функция налогов стала осуществляться с тех пор, как государство начало активно участвовать в организации хозяйственной жизни страны. Эта функция направлена на достижение определенных целей налоговой политики посредством налогового механизма. Налоговое регулирование выполняет три подфункции:

1) стимулирующую, направленную на развитие определенных социально-экономических процессов; она реализуется через систему льгот, исключений, преференций (предпочтений);

2) дестимулирующую, посредством сознательно увеличенного налогового бремени она препятствует развитию определенных социально-экономических процессов. Как правило, действие этой подфункции связано с установлением повышенных ставок налогов. Следует, однако, помнить, что налоговые отношения, как и всякие другие экономические отношения, должны воспроизводиться. Налоги должны взиматься и сегодня, и завтра — всегда. Поэтому, эксплуатируя дестимулирующую подфункцию, нельзя допустить подрыва основы налогообложения, угнетения, а тем более ликвидации источника налога. В противном случае в дальнейшем налоги не из чего будет взимать;

3) воспроизводственного назначения, реализуемую посредством платежей, например, за пользование природными ресурсами. Эти налоги имеют четкую отраслевую принадлежность и предназначены для привлечения средств, используемых в дальнейшем на воспроизводство (восстановление) эксплуатируемых ресурсов.

Контрольная функция налогообложения означает, что государство посредством налогов контролирует финансово-хозяйственную деятельность юридических лиц и граждан. Одновременно осуществляется контроль за источниками доходов и направлениями расходования средств. В конечном счете контрольная функция позволяет обеспечивать минимум налоговых поступлений в бюджет, который тем не менее достаточен для выполнения государством своих конституционных функций.

Функции налогов взаимосвязаны и взаимозависимы, причем ни одна из них не должна развиваться в ущерб другой. В период становления буржуазного общества налоги в основном выполняли фискальную функцию. Однако во второй половине 1930-х гг. на Западе возникает тенденция использования налогов в качестве

средства регулирования экономики и обеспечения стабильности экономического роста. С середины XX в. регулирующая функция налогов получает всеобщее признание и широкое применение.

1.4. ПРИНЦИПЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

Налогообложение в любом цивилизованном государстве должно базироваться на определенных принципах — основополагающих идеях и положениях, существующих в налоговой сфере. Эти принципы во все времена были предметом особого внимания со стороны общества, так как от них во многом зависело социально-экономическое благополучие населения.

Основоположник классической политической экономии шотландский философ и экономист Адам Смит (1723—1790) в своей работе «Исследование о природе и причинах богатства народов» (1776) сформулировал четыре принципа, актуальных и в настоящее время.

1. Принцип справедливости, утверждающий всеобщность обложения и равномерность распределения налогов между гражданами (равная обязанность граждан платить налоги) соразмерно с их доходами («...соответственно их доходу, каким они пользуются под покровительством и защитой государства»). Этот принцип означает, что налоги должны взиматься с учетом возможностей плательщика, который обязан принимать участие в финансировании соответствующей части расходов государства. Государственные налоги и расходы должны влиять на распределение доходов. Налоговое бремя возлагается на одних лиц, привилегии предоставляются другим.

Для наглядного представления степени неравенства доходов в настоящее время используется так называемая кривая Лоренца (рис. 1.3).

Абсолютно равномерное распределение доходов (абсолютное равенство) представлено на этой схеме биссектрисой OCA , которая указывает на то, что любой данный процент семейных хозяйств получает соответствующий процент дохода: на 20% хозяйств приходится 20% доходов, на 40% хозяйств — 40% доходов и т.д. Область между линией, обозначающей абсолютное равенство, и кривой Лоренца ($O — E — A$) отражает степень неравенства доходов. Чем шире эта область, тем больше степень неравенства доходов. Если бы фактическое распределение доходов было абсолютно равным, кривая Лоренца и биссектриса совпали бы и разрыв исчез. Напротив, на кривой $O — B — A$ показана ситуация абсолютного

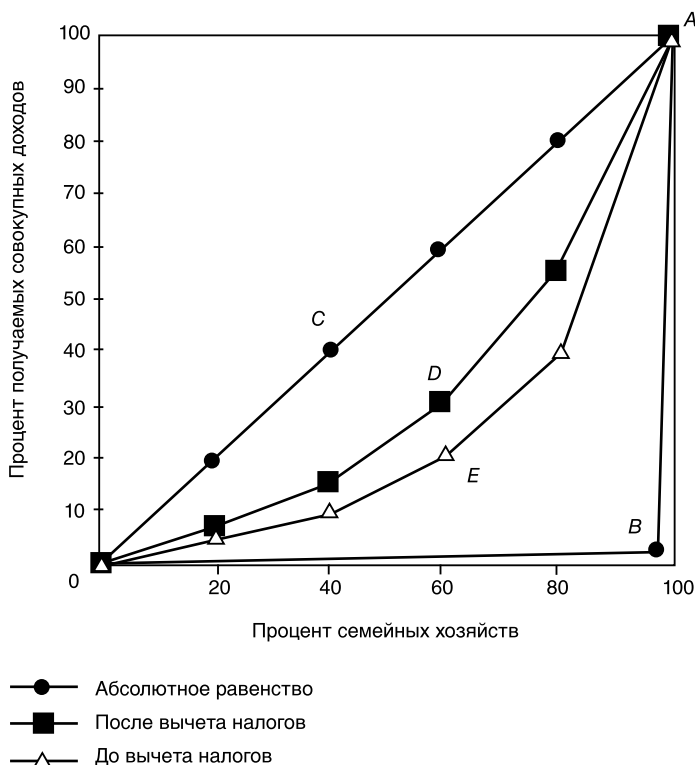


Рис. 1.3. Кривая Лоренца

неравенства: 1% хозяйств имеют 100% доходов, в то время как другие хозяйства не получают никакого дохода.

Применительно к анализу налогообложения, используя кривую Лоренца, можно прийти к заключению, что прогрессивные налоги уменьшают неравенство: они делают распределение посленалоговых (после вычета налогов) доходов ($O - D - A$) более равномерным по сравнению с распределением предналоговых доходов (до вычета налогов) ($O - E - A$). Из этого следует вывод: прогрессивное обложение более справедливо, поскольку обеспечивает большее равенство плательщиков.

К основным правилам, обеспечивающим справедливость современной налоговой системы, относятся следующие:

1) один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за установленный период;

2) обязательна регистрация всех субъектов обложения в контролирующих органах;

3) льготы по всем налогам применяются только в соответствии с законодательством;

4) запрещается предоставление льгот отдельным плательщикам;

5) санкции за нарушение налогового законодательства взыскиваются с плательщиков в бесспорном порядке;

6) для обложения нерезидентов и доходов резидентов за рубежом применяются международные соглашения о налогообложении.

2. Принцип определенности, согласно которому сумма, способ и время платежа должны быть точно и заранее известны плательщику. Это устойчивость основных видов налогов и налоговых ставок в течение ряда лет. В то же время налоговая система должна быть гибкой и легко адаптируемой к изменяющимся социально-экономическим условиям.

Об определенности обложения свидетельствует стабильность законодательства о налогах и сборах. Конечно, налоговые реформы идут непрерывно, но они, как правило, затрагивают отдельные налоги и сборы. Общая же часть НК РФ не может меняться часто. Поэтому в целях обеспечения стабильности налоговой системы установлено, 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 сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

3. Принцип удобства предполагает, что налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для плательщика. Система и процедура выплаты налогов должны быть понятными и удобными для плательщиков.

4. Принцип экономии, т.е. сокращение издержек взимания налога, рационализация системы налогообложения. Суммы сборов по каждому конкретному налогу должны в соответствии с рассматриваемым принципом существенно превышать затраты на его сбор и обслуживание.

Наш соотечественник Н.И. Тургенев (1789–1871) в работе «Опыт теории налогов» (1818) писал, что подданные государства должны давать средства к достижению цели общества или государства каждый по возможности и соразмерно своему доходу по заранее установленным правилам (сроки платежа, способ взимания), удобным для плательщика.

Немецкий экономист Адольф Вагнер (1835–1917) в конце XIX в. концептуально дополнил принципы А. Смита. Смит считал налоги источником покрытия непроизводительных затрат государства и потому защищал права плательщиков. Вагнер руководствовался теорией коллективных потребностей и, следовательно, первостепенное значение придавал финансовым принципам достаточности и эластичности обложения. Принципы налогообложения стали представлять собой систему, которая учитывала интересы и плательщиков, и государства с приоритетом последнего. Таким образом, финансовая наука поставила вопрос о сбалансированности финансовых интересов государства и плательщиков.

А. Вагнер предлагал девять основных правил, объединенных в четыре группы.

I. Финансовые принципы организации обложения:

- 1) достаточность обложения;
- 2) эластичность (подвижность) обложения.

II. Народнохозяйственные принципы:

3) надлежащий выбор источника обложения, в частности, решение вопроса, должен ли налог падать на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом;

4) правильная комбинация различных налогов в такую систему, которая считалась бы с последствиями и условиями их переложения.

III. Этические принципы, принципы справедливости:

- 5) всеобщность обложения;
- 6) равномерность обложения.

IV. Административно-технические правила, или принципы налогового управления:

- 7) определенность обложения;
- 8) удобство уплаты налога;
- 9) максимальное уменьшение издержек взимания.

К совершенствованию формулировок принципов налогообложения возвращаются и современные ученые. Так, немецкий экономист Х. Халлер считает, что налоговая система достигает эффективности при соблюдении следующих условий:

1) обложение должно быть построено так, чтобы затраты государства при его осуществлении были настолько низкими, насколько это возможно (принцип дешевизны обложения);

2) взимание налогов должно предусматривать, чтобы затраты плательщика, связанные с процедурой выплаты, были минимальными (принцип дешевизны уплаты налогов);

3) уплата налогов должна быть как можно менее ощутимым бременем для плательщика с тем, чтобы не ущемлять его предпринимательскую активность (принцип ограничения бремени налогов);

4) обложение не должно быть помехой ни для «внутренней» рациональной организации производства, ни для его ориентации на структуру потребностей, т.е. «внешней» рациональности (принцип рациональности);

5) процесс обложения должен быть организован так, чтобы он в наибольшей степени мог способствовать (через накопление денежных ресурсов) реализации политики конъюнктуры и занятости (конъюнктурная эффективность);

6) процесс обложения должен влиять на распределение доходов с целью придания ему большей справедливости (эффективность распределения);

7) в процессе определения «налоговой платежеспособности» частных лиц и уточнения расчетов с ними следует минимально требовать предъявления сведений, затрагивающих личную жизнь граждан (уважение к частной сфере);

8) следует добиваться того, чтобы комбинация налогов образовывала единую систему, в которой каждый налог имеет свою конкретную цель. При этом не следует допускать ни взаимного перехлеста налогов, ни наличия «люков» между ними (внутренняя замкнутость).

Сущность налогообложения состоит в законном ограничении права собственности. Государство, несомненно, вправе изымать часть собственности у плательщика для формирования централизованных фондов денежных средств и, соответственно, для реализации публичных задач и функций. Однако возникает вопрос о масштабах налогового бремени. Какую часть собственности государство вправе изъять у плательщика, чтобы это было законно и справедливо? Очевидно, здесь должен достигаться эффективный баланс публичных и частных интересов.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В чем состоит социально-экономическая и правовая сущность налогов?
2. Покажите принципиальную разницу между налогами и сборами.
3. Какие исторические предпосылки должны были сложиться для того, чтобы налоги обособились от общей совокупности денежных отношений?
4. Какие показатели характеризуют тяжесть налогового бремени? Охарактеризуйте зависимость суммы налоговых поступлений в бюджет от уровня налогового бремени.
5. Что значит «установить налог» и «ввести налог»?
6. Перечислите обязательные элементы налога и дайте им определение. Почему законодатель не признает налогоплательщика самостоятельным элементом налога, хотя каждая из глав части второй НК РФ начинается со статьи, где определяются налогоплательщики конкретного налога?
7. Почему наряду с объектом налогообложения обязательно следует говорить и о предмете налогообложения?
8. Как связаны между собой объект, предмет налогообложения и налоговая база?
9. В каких случаях налоговые органы вправе проверять правильность применения цен налогоплательщиком?
10. Охарактеризуйте методы определения рыночных цен для целей налогообложения.
11. Покажите, как налоговые льготы используются как инструмент регулирования в экономике.
12. Каковы функции налогов?
13. Перечислите и дайте характеристику принципам налогообложения. В чем состоит развитие А. Вагнером представлений А. Смита о принципах налогообложения?

Глава 2

СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

2.1. КЛАССИФИКАЦИЯ НАЛОГОВ

Классификация налогов позволяет установить их различия и сходство, свести их к небольшому числу групп и тем самым облегчить их изучение и практическое использование. Особые свойства отдельных групп налогов требуют особых условий налогообложения и взимания, специфических административно-финансовых мер.

Тот или иной способ классификации налогов основан на ряде критериев. Множественность способов классификации налогов имеет то положительное свойство, что один и тот же конкретный налог, относимый в разных классификациях к различным группам, получает различные оценки и характеристики, что способствует его всестороннему изучению и познанию. Отнесение того или иного налога к определенному виду позволяет более четко уяснить его содержание и суть.

Современные специалисты классифицируют налоги в соответствии с несколькими критериями, причем каждый исследователь вправе предлагать свою собственную классификацию. Тем не менее многие экономисты и юристы склоняются к следующей классификации (рис. 2.1):

- 1) по способу взимания;
- 2) по объекту обложения;
- 3) по субъекту налогообложения;
- 4) по органу, устанавливающему налог;
- 5) по бюджету, в который зачисляется налог;
- 6) по цели установления налога;
- 7) по лицу, исчисляющему налог;
- 8) по порядку введения налога;
- 9) по форме;
- 10) по регулярности уплаты.

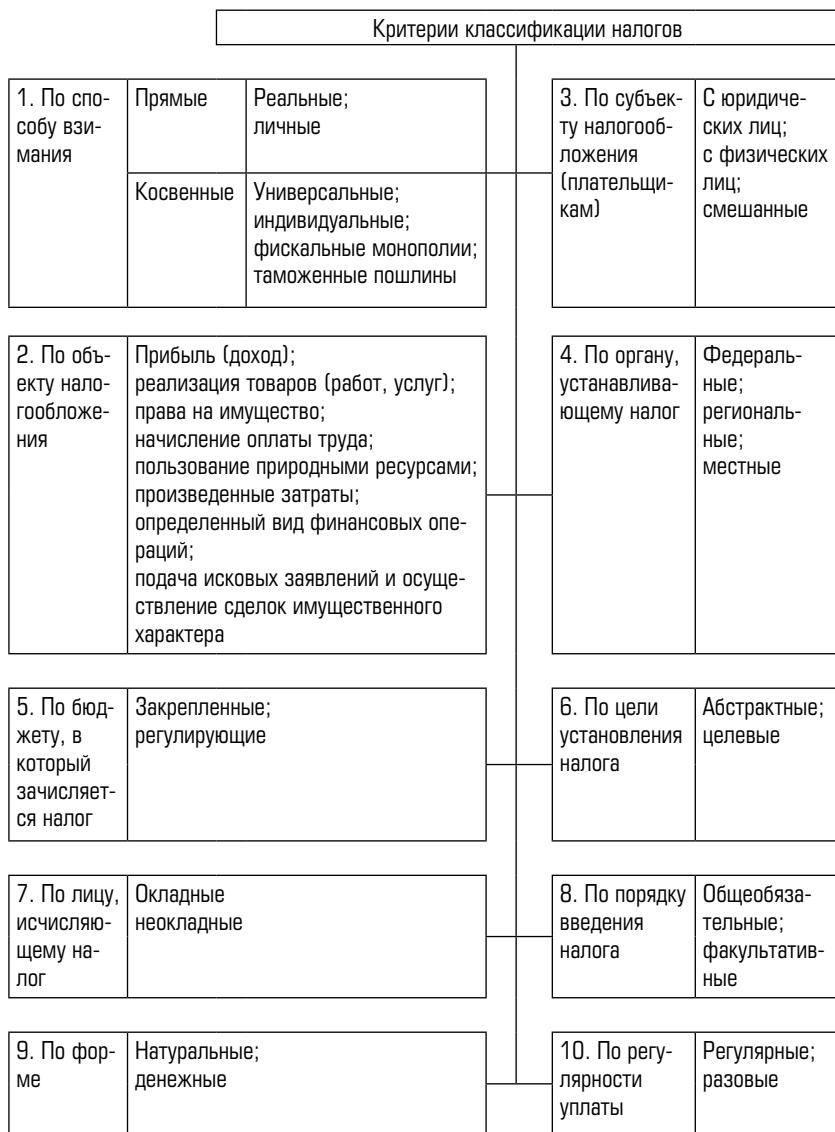


Рис. 2.1. Классификация налогов

1. В зависимости от **способа взимания налогов** они делятся на прямые и косвенные. Предваряя дальнейшее изложение, отметим, что различия между ними сводятся к следующему (табл. 2.1).

Таблица 2.1

Различия между прямыми и косвенными налогами

№ п/п	<i>Прямые налоги</i>	<i>Косвенные налоги</i>
1	В отношении по поводу взимания налогов вступают два субъекта: бюджет и налогоплательщик	В отношении по поводу взимания налогов вступают три субъекта: бюджет, носитель налога (как правило, физическое лицо) и юридический налогоплательщик как посредник между ними
2	Налоговое бремя несет непосредственно плательщик	Налоговое бремя несет носитель налога, тогда как налог в бюджет поступает косвенным путем – через юридических плательщиков
3	Величина налогов напрямую зависит от финансовых результатов деятельности плательщика	Величина налогов не зависит от финансовых результатов деятельности плательщика
4	Эти налоги не перелаживаются налогоплательщиком ни на кого	Налоги перелаживаются продавцом на покупателя
5	Эти налоги взимаются при получении прибыли (дохода) либо при обладании имуществом (подходно-поимущественные налоги)	Эти налоги имеют объектом обложения юридические факты реализации или передачи товаров (работ, услуг), выполнения строительно-монтажных работ либо ввоз товаров из-за границы
	<i>Примеры:</i> налог на прибыль организаций, налог на имущество организаций, налог на доходы физических лиц и др.	<i>Примеры:</i> НДС, акцизы и др.

Прямые налоги взимаются на том основании, что у организации либо у физического лица возникает доход в той или иной форме (прибыль, дивиденды, проценты и пр.) либо право на имущество в той или иной форме (право собственности, хозяйственного ведения, оперативного управления, аренды). Поскольку получение нового дохода и рост наличного имущества составляют суть расширенного воспроизводства, прямое налогообложение сопровождается процессом накопления материальных и нематериальных благ. Налоговые отношения складываются непосредственно между плательщиком и бюджетом.

Прямые налоги взимаются с доходов или имущества конкретного физического или юридического лица. К таким налогам Организация экономического сотрудничества и развития (ОЭСР) относит:

- налоги на доходы физических лиц резидентов и нерезидентов;

- налоги на доходы корпорации, включая налоги на прибыль (состоит из налога на нераспределенную прибыль и налога на дивиденды), на прирост стоимости имущества (в том числе на проценты по вкладам и доходы от ценных бумаг), на перевод прибыли за рубеж;
- налоги на собственность (землю и другую недвижимость, в частности домовладения), наследство и дарение, транспортные средства, финансовые операции и непериодические поимущественные доходы;
- так называемые социальные взносы и налоги: налоги на фонд заработной платы и рабочую силу, взносы на социальное страхование.

Прямые налоги подразделяются на реальные и личные.

Реальные прямые налоги взимаются с предполагаемого среднего дохода, получаемого от того или иного объекта обложения. В основу исчисления таких налогов положены данные различных кадастров (специальных реестров), в которых учитывается средняя, а не действительная доходность конкретных плательщиков. Реальными налогами облагаются продажа, покупка, владение имуществом, но размер взимания этих налогов не зависит от индивидуальных финансовых возможностей плательщика. Примерами реального обложения являются земельный налог, налоги на имущество организаций и физических лиц.

Личные прямые налоги — это важнейшая форма прямого обложения, при которой налогом облагается факт получения плательщиком дохода или владения имуществом с учетом предоставляемых льгот. Такие налоги взимаются у источника или по декларации, при этом учитываются действительное финансовое положение налогоплательщика и его фактическая платежеспособность. Примерами личного обложения могут служить налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц, налоги на наследование или дарение.

Косвенное налогообложение осуществляется посредством взимания налогов следующих видов:

- универсальных косвенных налогов^{*};
- индивидуальных косвенных налогов;
- государственных фискальных монополий;
- таможенных пошлин.

^{*} Механизм взимания наиболее типичного универсального косвенного налога — налога на добавленную стоимость показан в Приложении 1 к настоящему учебнику.

Косвенные налоги переносятся на конечного потребителя в зависимости от степени спроса на товары и услуги. Чем менее эластичен спрос, тем большая часть налога перекладывается на потребителя. Чем менее эластично предложение, тем меньшая часть налога перекладывается на потребителя, а большая — уплачивается за счет прибыли.

В случае высокой эластичности спроса увеличение косвенных налогов ведет к сокращению потребления. При высокой эластичности предложения рост косвенных налогов может привести к уменьшению размеров чистой прибыли, вызвать сокращение капиталовложений или перелив капитала в другие сферы деятельности.

Универсальными косвенными налогами облагаются все товары (работы, услуги), за исключением ограниченного их перечня. Примерами таких налогов являются: налог с оборота, налог с покупок, налог с продаж и налог на добавленную стоимость.

Налог с оборота, или универсальный акциз, — это налог, который взимался на конечной стадии производства со стоимости произведенных предметов потребления в виде процента от стоимости валового оборота. Причем первоначально облагался валовой оборот товара на каждой стадии его производства и обращения. Иными словами, применялся многоступенчатый (или, что то же самое, каскадный или кумулятивный) метод обложения вплоть до потребителя. При этом на каждой стадии цена товара прирастала. Поэтому в дальнейшем порядок взимания налога с оборота был изменен, и налог стал взиматься один раз — на заключительной стадии.

Налог с оборота толковался как планомерно установленная часть создаваемого в сфере материального производства чистого дохода общества. Недостатком этого налога было то, что он взимался не со всех товаров, а только с тех, которые находились в конце технологической цепочки (т.е. такой налог взимался с холодильников и автомобилей, но не взимался с чугуна, хлопка или руды). Налог с оборота более чем на 80% взимался в бюджет в виде разницы между фиксированными государством розничными и оптовыми ценами. Переход же России к рыночной экономике, для которой характерно свободное ценообразование на основе взаимодействия спроса и предложения, исключил возможность формирования бюджетных налоговых доходов за счет налога с оборота.

Разновидностью налога с оборота является *налог с покупки*. Этим налогом облагаются обороты при реализации товара организацией-производителем организациям оптовой торговли.

Налог с продаж — это вид косвенного налога в процентах от стоимости реализованной продукции производственно-технического назначения, ряда товаров народного потребления (выполненных работ, оказанных услуг). Плательщиками такого налога признавались все потребители товаров (выполненных работ, оказанных услуг). В России налог с продаж просуществовал с 1 января 1991 г. до 1 января 1992 г. Затем этот налог был установлен в большинстве субъектов РФ с 1 января 2002 г. по 1 января 2004 г. Из экономически высокоразвитых стран аналог такого налога применяется в США.

На протяжении трех последних десятилетий самым распространенным универсальным косвенным налогом считается *налог на добавленную стоимость* (НДС). Он взимается в государствах — членах Европейского Сообщества (ЕС) и СНГ. С 1 января 1992 г. НДС установлен и в России. Этим налогом облагаются операции реализации товаров (работ, услуг), а также некоторые другие операции организаций и индивидуальных предпринимателей. Обложению НДС подлежит добавленная каждым налогоплательщиком стоимость на всех этапах движения товара (работы, услуги) вплоть до конечного потребителя.

Индивидуальными косвенными налогами облагается ограниченный перечень товаров, определенный национальным налоговым законодательством. Это акцизы на отдельные группы и виды товаров. Критерии отнесения товаров к категории подакцизных не раз менялись. Так, вплоть до XX в. акцизами облагались товары повседневного спроса, такие как хлеб, соль, мука, спички. Позже подакцизными стали предметы роскоши. В настоящее время акцизами облагаются главным образом товары:

- приносящие производителю или продавцу сверхприбыль, не обусловленную высокой эффективностью его деятельности, а являющуюся результатом того, что на рынке на эти товары объективно складываются цены, многократно превышающие затраты на производство и реализацию;
- пользующиеся повышенным спросом и одновременно относящиеся к «социально вредным» (спиртные напитки, табачные изделия, пиво).

Акцизы являются дополнительными косвенными налогами, поскольку операции с подакцизными товарами облагаются и НДС, и акцизами.

Государственные фискальные монополии взимаются не во всех странах. Например, в современной российской налоговой системе

таких налогов нет. Впрочем, некоторое время в дореволюционной России существовала винно-водочная монополия; налог с оборота в бывшем СССР также имел признаки фискальной монополии.

Государственные фискальные монополии взимаются с тех товаров и услуг, производство и оборот которых монополизированы государством (спиртные напитки, табачные изделия, соль, спички, пиво и др.). Цены на такие товары и услуги устанавливаются и регулируются государством. Поскольку монополизация имеет разную степень, то и названные фискальные монополии делятся на полные и частичные.

Порядок их исчисления зависит от того, какие сферы — производство, оборот либо и то и другое — монополизированы. Например, при полной монополизации обложению подлежит общая выручка от реализации товара без торговых издержек. При монополизации же оборота облагается разница между стоимостью реализации товара исходя из государственных розничных цен (по которой торговая организация продает товар в розницу) и оптовой ценой (по которой торговая организация покупает товар у производителя).

До 1 января 2005 г. *таможенные пошлины* в России рассматривались как федеральные налоги. В настоящее время официально таможенные пошлины отнесены к категории неналоговых доходов бюджета. Между тем эти пошлины обладают всеми признаками налогов. Поэтому мы будем рассматривать пошлины как налоги.

Таможенная пошлина — обязательный платеж, взимаемый таможенными органами при ввозе товара на таможенную территорию или вывозе товара с этой территории и являющийся неотъемлемым условием ввоза или вывоза.

Таможенные пошлины классифицируются по различным критериям.

В зависимости от метода исчисления выделяют следующие виды ставок таможенных пошлин: *адвалорные*, начисляемые в процентах к таможенной стоимости облагаемых товаров; *специфические*, начисляемые в установленном размере за единицу облагаемых товаров; *комбинированные*, сочетающие оба названных вида таможенного обложения.

По объекту взимания различают *ввозные* (импортные) и *вывозные* (экспортные) пошлины. Транзитные пошлины в России не взимаются. Ввозные и вывозные таможенные пошлины устанавливаются в целях регулирования внешней торговли товарами, в том числе для защиты внутреннего рынка РФ и стимулирования

прогрессивных структурных изменений в экономике (ст. 14 Федерального закона от 8 декабря 2003 г. «Об основах государственного регулирования внешнеторговой деятельности»). *Ввозные* пошлины выполняют протекционистскую функцию, защищая внутренний рынок от конкурентов, а *вывозные* — фискальную функцию таможенно-тарифного регулирования. В настоящее время вывозные пошлины в России отменены.

В целях оперативного регулирования ввоза и вывоза товаров Правительство РФ устанавливает сезонные пошлины. Кроме того, существуют так называемые особые пошлины, временно применяемые к ввозимым товарам в целях защиты экономических интересов РФ. К числу таких пошлин относятся специальные, антидемпинговые и компенсационные пошлины.

Специальные пошлины применяются в качестве защитной меры, если товары ввозятся на таможенную территорию в количествах и на условиях, наносящих ущерб отечественным производителям; либо как ответная мера на дискриминационные и иные действия, ущемляющие интересы РФ со стороны других государств или их союзов.

Антидемпинговые пошлины применяются в случаях ввоза на таможенную территорию товаров по цене более низкой, чем их нормативная стоимость в стране вывоза на момент этого ввоза.

Компенсационные пошлины применяются к товарам, ввозимым на таможенную территорию РФ, при производстве или вывозе которых прямо либо косвенно использовались субсидии.

2. По **объекту налогообложения** налоги могут быть классифицированы на:

- налоги, уплачиваемые с *прибыли (доходов)*, — налог на прибыль организаций (в том числе налогообложение доходов от долевого участия в деятельности других организаций, дивидендных и процентных доходов), налог на доходы физических лиц;
- налоги, взимаемые в связи с осуществлением *операций реализации и передачи товаров (работ, услуг)*, — НДС, акцизы;
- налоги с *имущества* — налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц. С определенной долей условности к этой классификационной группе можно отнести транспортный налог, поскольку транспортные средства также включаются в состав принадлежащего плательщику имущества;

- платежи за пользование *природными ресурсами* — земельный налог, водный налог, налог на добычу полезных ископаемых;
- налоги с *фонда оплаты труда* — единый социальный налог;
- налоги со *стоимости исковых заявлений и сделок имущественного характера* — государственная пошлина.

3. По **субъекту налогообложения** налоги объединяются в три группы:

- взимаемые только с физических лиц;
- взимаемые только с юридических лиц. Большую часть поступлений в виде налогов дают отчисления именно плательщиков — юридических лиц;
- взимаемые как с юридических, так и с физических лиц.

При определении круга плательщиков в НК РФ используются несколько терминов: плательщиками являются либо «организации (российские или иностранные)», либо «организации и индивидуальные предприниматели», либо «лица, признаваемые плательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом Российской Федерации», либо «лица, производящие выплаты физическим лицам», либо «индивидуальные предприниматели, адвокаты», либо «организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели», либо «лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства».

Налоги, взимаемые только с физических лиц. В налоговых системах стран Запада для обозначения этих налогов применяют термин «индивидуальные налоги». К этой группе относятся налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц, налог с наследований или дарений.

Налоги, взимаемые только с юридических лиц. На Западе эти налоги именуют корпоративными. К данной группе относятся: НДС, акцизы, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес.

Налоги, взимаемые как с юридических, так и с физических лиц (смешанные налоги), — самая многочисленная группа налогов. В их числе: единый социальный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, водный налог, государственная пошлина, транспортный налог, земельный налог.

Налогообложение деятельности индивидуальных предпринимателей имеет особенности и сочетает в себе признаки обложения физических и юридических лиц. Предприниматели облагаются налогами аналогично организациям в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности, и в отношении имущества, используемого для осуществления такой деятельности.

То, что плательщиками признаются юридические лица, воспринимается естественно. Между тем здесь налицо парадокс, требующий разрешения. Действительно в организациях работают физические лица, и именно благодаря их усилиям возникают доходы, именно они производят расходы, создают имущество, осуществляют различные операции. Юридические лица сами по себе ни на что из перечисленного не способны. Поэтому, казалось бы, налоговое бремя следует возложить полностью на работников организации. Однако, во-первых, в организации трудятся лица разных профессий и квалификации, во-вторых, их совместная деятельность имеет определенную организационно-правовую форму, что объективно приводит к возникновению эффекта, который немалым при единоличной деятельности каждого работника. При таком построении производства технически сложно, да и принципиально невозможно распределить эффект кооперации (рост производительности труда, относительное снижение издержек, сложные объекты недвижимости и др.) между членами коллектива. Поэтому приходится облагать налогами организацию как единый комплекс. Вот почему в налоговой системе государства наряду с налогами с физических лиц неизбежно должны устанавливаться и налоги с организаций.

4. По органу, устанавливающему налог, налоги в федеративном государстве бывают: федеральными; региональными; местными. Деление налогов по этому критерию устанавливается непосредственно и только НК РФ.

К федеральным налогам и сборам в налоговой системе России относятся НДС, акцизы, налог на доходы физических лиц, единый социальный налог, налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина.

Региональные налоги в российской налоговой системе представлены налогом на имущество организаций, налогом на игорный бизнес и транспортным налогом.

В настоящее время в налоговой системе России лишь два **местных налога**: земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Процессы политической и экономической интеграции между государствами объективно приводят к необходимости гармонизации налогообложения. Налоговые системы активно взаимодействующих стран должны соответствовать друг другу, строиться на одних принципах, содержать налоги с аналогичным порядком исчисления и уплаты. Более того, формирование наднациональных органов управления, выполняющих важные экономические, политические, социальные и другие функции, привели в рамках Европейского Сообщества к установлению межгосударственных налогов, поступающих в бюджет ЕС. Примером может служить введенный Сообществом единый налог на импортную продукцию сельскохозяйственного производства из третьих стран. Интеграция в рамках СНГ, формирование единого экономического пространства со временем также приведут к установлению межгосударственных налогов.

5. В зависимости от **бюджета, в который зачисляется налог**, налоги объединяются в две группы:

- закрепленные налоги;
- регулирующие налоги.

Как было сказано ранее, по уровню бюджета, в который зачисляется налоговый платеж, налоги делятся на федеральные, региональные и местные. Впрочем, поскольку налоги являются регулирующими доходами бюджета, из того, что тот или иной налог относится, например, к федеральным, вовсе не следует, что все поступления от него предназначаются федеральному бюджету. Налог может распределяться между уровнями бюджета. Таким образом реализуется регулирующая функция налогов. Названный критерий классификации налогов находится в тесной связи с методами бюджетного регулирования. Известно, что бюджетное регулирование — это процесс сбалансирования бюджета, т.е. обеспечение равенства его доходной и расходной частей.

Закрепленные налоги непосредственно и целиком поступают в бюджет того или иного уровня бюджетной системы, закреплены за ним как доходный источник. Среди таких налогов выделяют налоги, которые поступают в федеральный бюджет, в региональные и местные бюджеты.

К **регулирующим налогам** относятся федеральные и региональные налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений

(в процентах) в бюджеты субъектов РФ или местные бюджеты на очередной финансовый год. Нормативы отчислений могут вводиться и на долговременной основе (не менее чем на 3 года). Срок действия нормативов может быть сокращен только в случае внесения изменений в налоговое законодательство РФ. Собственные доходы бюджетов субъектов РФ от региональных налогов, а также от закрепленных за этими субъектами федеральных налогов могут быть переданы местным бюджетам на постоянной основе полностью или частично в процентной доле, утверждаемой законодательными (представительными) органами субъектов РФ на срок не менее 3 лет.

Иными словами, регулирующие налоги закреплены за определенным уровнем бюджетной системы, но при бюджетном регулировании могут передаваться с верхнего уровня на нижний в целях достижения баланса бюджетов нижнего уровня. К такому методу регулирования прибегают, если собственных, закрепленных за региональными и местными бюджетами доходных источников оказывается недостаточно для покрытия расходов этих бюджетов. Таким образом расширяется доходная часть нижестоящего бюджета, т.е. ресурсная база нижестоящего бюджета отчасти формируется за счет закрепленных доходов вышестоящего бюджета.

Однако законодательством не допускается использование доходов (в том числе закрепленных налогов) нижестоящих бюджетов для регулирования вышестоящего бюджета. Отсюда следует, что местные налоги не могут выступить в качестве регулирующих для регионального бюджета, а региональные налоги — в качестве регулирующих для федерального бюджета.

6. По цели установления налоги делятся на абстрактные и целевые.

Абстрактные налоги (их еще называют налогами общего назначения) устанавливаются без обозначения целей, на финансирование которых будут в дальнейшем использоваться доходы от этих налогов. Собранные при налогообложении средства обезличиваются в бюджете и используются на общегосударственные цели: на финансирование государственного управления, образование, здравоохранение, оборону и пр. Так, не обозначена цель взимания налога на прибыль организаций, НДС, акцизов и большинства других налогов.

Целевые налоги (по другому их называют специальными налогами) устанавливаются с целью финансирования определенных видов расходов. По общему правилу поступления от налогов не могут предназначаться для финансирования конкретных государ-

ственных расходов (принцип запрета специализации налога). Однако известно, что нет правил без исключений, например таким исключением является единый социальный налог. Глава 24 НК РФ в первой редакции начиналась со следующей нормы: «Настоящей главой Кодекса вводится единый социальный налог (взнос), зачисляемый в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования Российской Федерации — и предназначенный для мобилизации средств для реализации права граждан на государственное пенсионное и социальное обеспечение и медицинскую помощь». Этот налог в определенной пропорции поступает либо напрямую, либо через бюджет в соответствующие внебюджетные фонды. Названные фонды используют поступившие средства по назначению. История развития налогообложения свидетельствует о том, что тенденцией является сокращение доли целевых налогов в налоговой системе.

7. В зависимости от лица, исчисляющего налог, налоги бывают окладными и неокладными.

Окладные налоги исчисляют не налогоплательщики, а налоговые органы. В современной налоговой системе России к числу окладных относятся транспортный и земельный налоги (если плательщиком является физическое лицо), а также налог на имущество физических лиц. После исчисления суммы налога налоговый орган направляет плательщику налоговое уведомление. Обязанность уплаты налога возникает только после получения плательщиком названного уведомления. В уведомлении указываются размер налога, налоговая база и сроки уплаты налога. Как видно, окладными налогами облагаются физические лица. Если обязать этих лиц самостоятельно исчислять указанные налоги, то неизбежны ошибки и судебные разбирательства.

Неокладные налоги налогоплательщики исчисляют самостоятельно. Налоговые органы лишь контролируют правильность исчисления налогов (камеральный контроль деклараций либо контроль в форме выездной проверки) и своевременность их уплаты. Практически все налоги с организаций и индивидуальных предпринимателей — неокладные. Упомянутые в связи с окладным обложением транспортный и земельный налоги также рассматриваются как неокладные, если их уплачивают организации.

8. В зависимости от **порядка введения** выделяют общеобязательные и факультативные налоги.

Общеобязательные налоги устанавливаются НК РФ и вводятся федеральными законами. Эти налоги обязательны к уплате на всей территории России. К общеобязательным относятся все федеральные налоги, предусмотренные в ст. 13 НК РФ.

Факультативными признаются все региональные и местные налоги, предусмотренные ст. 14, 15 НК РФ. Эти налоги также устанавливаются НК РФ, но вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ (муниципальных образований) в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ (нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований) о налогах. Факультативность налогов означает, что их введение на той или иной территории не обязательно, а право местных властей. Впрочем, поскольку в современной отечественной налоговой системе установлены лишь три региональных и два местных налога, их факультативность только декларируется. Действительно, вряд ли субъекты РФ и муниципалитеты в условиях недостаточности финансовых ресурсов откажутся от введения на своей территории этих налогов.

Региональные и местные власти не могут устанавливать налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.

9. По **форме** налоги объединяются в две группы:

- изымаемые в натурально-вещественной форме;
- изымаемые в денежной форме.

Натурально-вещественные налоги — исторически исходная форма налогообложения, когда публичная власть изымала определенную часть созданного налогоплательщиком продукта. Объясняется это неразвитостью товарно-денежных отношений. К натурально-вещественному обложению обращались и в более позднее время в периоды нарушений денежного обращения, гиперинфляции, когда мобилизованные в бюджет средства обесценивались раньше, чем осуществлялись бюджетные расходы. В СССР подобная система применялась в первые послереволюционные годы, когда был установлен натуральный продовольственный налог. Его заменили в 1925 г. на денежные налоги после успешного проведения денежной реформы.

В настоящее время в России есть лишь один пример натурально-вещественного обложения — в рамках системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. В качестве натуральной формы уплаты налога выступает доля добытого полезного ископаемого, передаваемая пользователем недр государству в соответствии с соглашением о разделе продукции.

В современном мире **денежные налоги** — это преобладающая форма налогообложения. В НК РФ налог определен как платеж, взимаемый в форме отчуждения принадлежащих налогоплательщику денежных средств. Что касается сборов, то в НК РФ не содержится требования к форме этих обязательных взносов. Однако в налоговой системе отсутствуют сборы, взимаемые в натурально-вещественной форме. В экономической и юридической литературе налоговые отношения рассматриваются как особый вид денежных отношений.

10. По **регулярности уплаты** выделяют регулярные и разовые налоги.

Регулярные налоги уплачиваются в соответствии с законодательно установленной периодичностью. Такие налоги взимаются все то время, пока налогоплательщик владеет каким-либо налогооблагаемым имуществом на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления либо осуществляет деятельность, направленную на получение налогооблагаемого дохода. Почти все налоги в современной налоговой системе — регулярные.

Разовые налоги взимаются по основаниям, которые возникают достаточно редко. К числу таких платежей относится государственная пошлина. Понятно, что далеко не все лица обращаются с исковыми заявлениями в суд.

2.2. ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ СИСТЕМЫ И ПРИНЦИПЫ ЕЕ ПОСТРОЕНИЯ

Под *системой* понимается сложноорганизованное целое, включающее отдельные элементы, объединенные разнообразными связями и взаимоотношениями. *Элемент* — это составная часть сложного целого. Следовательно, система предполагает внутреннее строение, структуру, связь и дифференциацию. В то же время система есть единое целое, состоящее из отдельных элементов, упорядоченных по определенным законам или принципам.

Под **налоговой системой** понимается совокупность налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке. В НК РФ такой термин отсутствует, там применяется другое словосочетание — система налогов и сборов. Однако очевидно, что эти понятия — синонимы.

Вместе с тем в ряде работ в налоговую систему, помимо совокупности налогов и сборов, включаются также налоговые органы,

налоговое законодательство и практика его применения^{*}. Несостоятельность такого расширительного толкования очевидна из анализа структуры НК РФ.

Согласно ст. 9 НК РФ налоговый орган — это один из участников «отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах». Сведения о налоговом законодательстве приводятся в ст. 1 НК РФ: «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». Под практикой применения налогового законодательства, очевидно, понимается то, что в большинстве других работ названо системой налогообложения. Из положений НК РФ следует, что ныне существует общая система налогообложения, а также четыре специальных налоговых режима: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог — гл. 26.1); упрощенная система налогообложения (гл. 26.2); система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26.3); система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26.4).

Необоснованно расширительная трактовка понятия налоговой системы ничего не дает ни для теории, ни для практики налогообложения. Тексты актов налогового законодательства и научных работ по налогообложению и без того воспринимаются с трудом, они нуждаются в упрощении, а не в дальнейшем усложнении.

Налоговая система государства, как и любая другая система, не может формироваться и развиваться иначе как на основе определенных принципов, к которым относятся:

- 1) принцип единства;
- 2) принцип стабильности;
- 3) принцип мобильности (эластичности);
- 4) принцип множественности налогов и сборов.

Принцип единства налоговой системы. Финансовая, бюджетная и налоговая системы государства формируются и развиваются в прямой зависимости от формы государственного устройства, под которой понимается совокупность способов устройства государственной власти применительно к территории, внутреннее деление государства на части и взаимоотношения между этими частями.

^{*} См.: Большой экономический словарь / Под ред. А.П. Азриляна. М.: Институт новой экономики, 1999.

Форма государственного устройства дает возможность рассмотреть структуру государства, характер взаимоотношений между местными и высшими органами государственной власти. По структуре различают простые — унитарные и сложные — федеративные государства.

Унитарное государство (лат. *unitas* — единство) — это государство, в котором большинство его частей не имеют статуса государственного образования. В составе такого государства могут находиться отдельные автономные национально-государственные образования (например, Республика Крым в составе унитарной Украины), но эти самостоятельные части не обладают признаками государственного суверенитета. В унитарном государстве существует единая система высших органов и единое законодательство. Налоговые системы этих государств состоят из государственных налогов, устанавливаемых верховной властью, которые взимаются на основании государственного законодательства и поступают в государственный бюджет, и местных налогов, взимаемых органами местного самоуправления на соответствующей территории и поступающих в местные бюджеты. Подобные налоговые системы сложились во Франции, Италии, Японии.

Федеративное государство (позднелат. *foedus* — союз, объединение) — сложное государство, субъекты которого, обладая государственным суверенитетом, объединились в общее государство. Федеративная природа ряда государств обусловлена в первую очередь многонациональным составом населения. В основе федеративного устройства государств лежит национально-территориальный или территориальный принцип. В федеративном государстве существуют общегосударственные органы государственной власти (законодательной, исполнительной и судебной), решения которых обязательны для субъектов федерации только в пределах ее компетенции. Законодательный орган состоит из двух палат, в одной из которых представлены субъекты федерации.

Соответственно формируются и бюджетная, и налоговая системы федеративных государств. Так, в США имеются федеральный бюджет, бюджеты штатов (членов федерации) и местные бюджеты. Аналогичная бюджетная система сложилась в Германии, где субъектами федерации являются земли, обладающие своими бюджетами. В федеративном государстве налоги делятся на федеральные, субъектов федерации и местные.

Принцип стабильности налоговой системы. Он означает, что налоговая система не может изменяться часто и произвольно. Недо-

пустимо частое установление новых, равно как и отмена недавно установленных налогов и сборов. В противном случае возникает угроза нарушения устойчивости экономической системы, что препятствует нормальному экономическому развитию государства и хозяйствующих субъектов. Отмена налогов приводит к выпадению доходов бюджетов, что далеко не всегда сразу компенсируют новые налоги; должно состояться не одно изменение и дополнение в налоговом законодательстве, прежде чем произойдет точное восстановление доходов. Непредсказуемые частые изменения в сфере налогообложения подрывают также мотивацию хозяйственной деятельности организаций и предпринимателей, указанные изменения вступают в противоречие с основополагающим принципом хозяйствования — его планомерностью.

Участники налоговых правоотношений должны иметь на этот счет определенные гарантии: необходимо успеть изучить изменения и подготовиться к новому порядку налогообложения. Плательщики вправе иметь время для того, чтобы существенно изменить свой бизнес. Поэтому в российском налоговом законодательстве предусмотрен порядок введения в действие новых налогов, а также законов, вносящих изменения и дополнения в действующее налоговое законодательство.

Принцип мобильности (эластичности) налоговой системы. Ранее мы уже упоминали о нем в связи со сформулированными в конце XIX в. А. Вагнером принципами налогообложения. Налоговая система должна реагировать на объективно изменяющуюся во времени общественно-политическую и экономическую ситуацию. Каждая система, в том числе и налоговая, немыслима без адаптационных свойств. Их отсутствие делает систему нежизненной.

Следует обратить внимание на антагонизм между принципами эластичности и стабильности налоговой системы. Однако развитие налоговой системы немыслимо без конструктивного противоречия между названными двумя принципами.

На практике, впрочем, достаточно сложно определить, чем вызваны многочисленные изменения и дополнения в налоговом законодательстве. Не все такие поправки обуславливаются изменившимися общественно-политическими и экономическими обстоятельствами. Принятие новых нормативных правовых актов зачастую бывает вызвано необходимостью устранения ошибок, допущенных в процессе разработки и принятия предыдущих актов, а также восполнения пробелов в налоговом законодательстве.

Изменения в налоговом законодательстве требуются еще и потому, что на стадии разработки какой-либо нормы налогового права практически невозможно все предусмотреть. Известный российский ученый Л. Юровский в 1928 г. писал, что социальные науки не имеют еще отдела, который соответствовал бы дисциплине «Соппротивление материалов» в науках технических и устанавливал бы математически возможные пределы налогового обложения, распределения народного дохода на накопление и потребление и т.п.

Принцип множественности налогов и сборов. Этот принцип сводится к тому, что дееспособная налоговая система объективно не может состоять лишь из нескольких налогов, а тем более из единственного налога.

В гл. 9 настоящего учебника приводится описание теории единого налога, где доказана ее несостоятельность. Как уже было показано, налоги выполняют несколько функций. Одним или малым числом налогов нельзя было бы обойтись, даже если бы они выполняли лишь фискальную функцию. Множественность функций налогов обуславливает и то, что в налоговой системе необходимо оптимальное количество налогов. Достичь такого оптимума можно только путем обобщения практики налогообложения, методом «проб и ошибок». Количество налогов, составлявших налоговую систему России, на протяжении последних 15 лет существенно различалось. Последнее значительное сокращение числа налогов состоялось в июле 2003 г., когда количество только местных налогов уменьшилось с 22 до 4, а с 1 января 2005 г. их число сократилось до 2.

Есть еще один аргумент в пользу множественности. Налоги — доминирующий источник доходов бюджетов. Формирование бюджета сопровождается определенными рисками, в том числе риском роста недоимок по налогам. В связи с возможной перспективой иссякания источников бюджетных налоговых доходов государство заинтересовано в их диверсификации, т.е. в множестве налогов.

Налоговые системы всех федеративных государств обладают следующими основополагающими чертами:

1) правовые основы налоговой системы определены конституционными нормами и основанными на них иными нормативными правовыми актами, принятыми на федеральном, региональном и местном уровнях;

2) все налоги и сборы разделены по уровням государственной власти на федеральные, региональные и местные налоги и сборы;

3) налоговые системы всех уровней построены по единым принципам;

4) единый механизм взимания налогов действует на всех уровнях;

5) налоговые полномочия разделены по уровням власти;

6) налоговые поступления в бюджеты разных уровней дифференцированы на *закрепленные*, т.е. налоги, законодательно закрепленные на постоянной основе полностью или частично за соответствующими бюджетами, и *регулирующие*, т.е. федеральные и региональные налоги, по которым устанавливаются нормативы отчислений (в процентах) в региональные или местные бюджеты на очередной финансовый год, а также на долговременной основе.

2.3. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ: ЭТАПЫ СТАНОВЛЕНИЯ В ПОСТСОВЕТСКИЙ ПЕРИОД, СОВРЕМЕННОЕ СОСТОЯНИЕ

Российская налоговая система строится на конституционных принципах федерализма. В Конституции РФ содержатся принципы, определяющие федеративное устройство государства, а также указаны равноправные субъекты РФ: республики, края, области, города федерального значения, автономная область, автономные округа. Конституционными принципами федерализма являются: государственная целостность, единство системы государственной власти, разграничение предметов ведения и полномочий между органами государственной власти РФ и органами государственной власти субъектов РФ.

Конституцией гарантируются единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, поддержка конкуренции, свобода экономической деятельности.

Из всего этого логически вытекает основополагающее свойство налоговой системы РФ — ее единство. В ст. 74 Конституции РФ сказано:

«1. На территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств. Ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей».

В НК РФ эта норма конкретизирована. Статья 3 НК РФ содержит положение, согласно которому не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

Недопустимо как введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, так и введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на плательщиков других регионов.

Современная российская налоговая система начала складываться на рубеже 1980-х—1990-х гг. К началу 1992 г. были приняты следующие законы, регламентирующие порядок взимания конкретных налогов (все в 1991 г.):

- Закон СССР от 26 марта 1991 г. № 2054-1 «О таможенном тарифе»;
- Закон РСФСР: от 11 октября 1991 г. № 1738-1 «О плате за землю»; от 18 октября 1991 г. № 1759-1 «О дорожных фондах в РСФСР»; от 6 декабря 1991 г. № 1992-1 «О налоге на добавленную стоимость»; от 6 декабря 1991 г. № 1993-1 «Об акцизах»; от 7 декабря 1991 г. № 1998-1 «О подоходном налоге с физических лиц»; от 7 декабря 1991 г. № 2000-1 «О регистрационном сборе с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, и порядке их регистрации»; от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц»; от 9 декабря 1991 г. № 2005-1 «О государственной пошлине»; от 12 декабря 1991 г. № 2018-1 «О курортном сборе с физических лиц»; от 12 декабря 1991 г. № 2020-1 «О налоге с имущества, переходящего в порядке наследования или дарения»; от 12 декабря 1991 г. № 2023-1 «О налоге на операции с ценными бумагами»; от 12 декабря 1991 г. «О налогообложении доходов банков»; от 13 декабря 1991 г. № 2030-1 «О налоге на имущество предприятий»; от 13 декабря 1991 г. № 2028-1 «О налогообложении доходов от страховой деятельности»; от 20 декабря 1991 г. № 2069-1 «О подоходном налоге с

предприятий» (не был введен в действие); от 20 декабря 1991 г. № 2072-1 «Об инвестиционном налоговом кредите»; от 27 декабря 1991 г. № 2116-1 «О налоге на прибыль предприятий и организаций».

На протяжении 1990-х гг. налоговая система строилась на основе Закона РФ от 27 декабря 1991 г. № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Деятельность налоговых органов регламентировалась Законом РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации». С 1 января 1999 г. налоговая система формируется и развивается в соответствии с кодифицированным федеральным законом — Налоговым кодексом РФ. НК РФ (в ст. 12) в Российской Федерации установлены три вида налогов и сборов.

- *Федеральные налоги и сборы:*

- 1) налог на добавленную стоимость — гл. 21;
- 2) акцизы — гл. 22;
- 3) налог на доходы физических лиц — гл. 23;
- 4) единый социальный налог — гл. 24;
- 5) налог на прибыль организаций — гл. 25;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых — гл. 26;
- 7) водный налог — гл. 25.2;
- 8) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов — гл. 25.1;
- 9) государственная пошлина — гл. 25.3;

- *Налоги субъектов РФ (региональные налоги):*

- 10) налог на имущество организаций — гл. 30;
- 11) налог на игорный бизнес — гл. 29;
- 12) транспортный налог — гл. 28;

- *Местные налоги:*

- 13) земельный налог — гл. 31;
- 14) налог на имущество физических лиц — Закон РФ от 9 декабря 1991 г. № 2003-1 «О налогах на имущество физических лиц».

Как следует из приведенного перечня, в настоящее время налоговую систему России составляют 12 налогов и 2 сбора (государственная пошлина — это по своим признакам сбор), в том числе 9 — федеральных, 3 — региональных, 2 — местных. В рамках специальных налоговых режимов предусмотрены три единых налога: единый сельскохозяйственный налог, единый налог при применении упрощенной системы налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

Разделение налогов по уровням власти обеспечивает осуществление государством регулирующей функции, позволяя ему воздействовать на социально-экономические процессы на федеральном, региональном и местном уровнях.

Такое разделение целесообразно проводить с учетом следующих принципов:

- налоговые доходы каждого уровня власти должны быть достаточны для финансирования закреплённых сфер или предметов ведения;
- чем менее мобильна налоговая база (стоимостная, физическая или иная характеристика предмета налогообложения), тем на более низком уровне государственной власти происходит ее налогообложение. Например, высокой мобильностью обладают труд и капитал, а низкой — природные ресурсы и недвижимость. Поэтому целесообразно закрепить на федеральном уровне налогообложение доходов физических и юридических лиц, а на иных уровнях — налогообложение имущества;
- большинство регулирующих налогов устанавливается на федеральном уровне;
- косвенные налоги (взимаемые в виде надбавки к цене товара) — акцизы, налог на добавленную стоимость, таможенные пошлины — взимаются на федеральном уровне;
- число совместных сфер ведения по налоговым вопросам РФ и ее субъектов должно быть минимизировано.

Налоговая система формируется и реформируется путем установления и введения новых налогов, их изменения и отмены.

Установить налог или сбор — значит не только дать ему название, но и определить в НК РФ плательщиков, а также существенные элементы налоговых обязательств: объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога, а в необходимых случаях и налоговые льготы. Установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства. Если налог вводится путем последовательного издания нескольких нормативно-правовых актов, то такой налог считается окончательно установленным, когда определен его последний элемент.

Введение определенного регионального или местного налога означает решение субъекта РФ или муниципального образования о действии этого налога на своей территории. Исчерпывающий

перечень налогов и сборов всех уровней закрепляется НК РФ. Субъекты РФ и муниципальные образования вправе самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории региональные (местные) налоги, поскольку исчерпывающий перечень региональных налогов порождает только право, но не обязанность установить налог. Таким образом, определение в НК РФ регионального (местного) налога порождает право субъекта РФ (муниципального образования) своим законом (нормативным правовым актом представительного органа местного самоуправления) установить и ввести в действие этот налог независимо от того, вводят ли его на своих территориях другие субъекты РФ (муниципальные образования). Так, 29 ноября 2004 г. НК РФ пополнился новой главой «Земельный налог» (гл. 31). Этот налог — местный, поэтому на территории муниципального образования он может быть окончательно установлен только с принятием соответствующего нормативного правового акта представительного органа местного самоуправления.

Федеральные налоги представляют собой обязательные платежи физических и юридических лиц, которые устанавливаются высшим органом законодательной власти федеративного государства. Поступления от федеральных налогов зачисляются в федеральный бюджет либо распределяются между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ. Состав федеральных налогов, налогоплательщики, элементы налогообложения (объект, база, ставки, налоговый период, порядок исчисления, а также порядок и сроки уплаты) определяются высшим законодательным органом РФ.

Федеральные налоги создают основу доходной части федерального бюджета (поскольку формируются из наиболее доходных источников), за счет них поддерживается финансовая стабильность нижестоящих (региональных и местных) бюджетов. Перечень федеральных налогов и сборов приведен в НК РФ, эти налоги и сборы обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Большинство федеральных налогов являются регулирующими, и в отношении таких налогов субъекты РФ имеют определенные права. Тем не менее компетенция субъекта РФ в отношении данных налогов ограничена рамками доли ставки, которая полагается ему в соответствии с законодательством. Например, по налогу на прибыль организаций предусмотрена ставка до 24%, распределяемая между федеральным и региональными бюджетами: 6,5% — в федеральный бюджет и не более 17,5% — в бюджеты субъектов

РФ. В пределах закрепленной за ними налоговой ставки субъекты РФ вправе вводить дополнительные льготы.

Федеральные налоги и сборы следует считать законно установленными, если они определены федеральным законодательным органом в надлежащей форме, т.е. федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством. Налоги, взимаемые не на основании закона, не могут считаться законно установленными. Конституция РФ исключает возможность установления налогов и сборов органами исполнительной власти.

Налоги субъектов РФ (региональные налоги) — это обязательные платежи, право устанавливать которые в соответствии с Конституцией РФ и иными законодательными актами принадлежит субъектам РФ. Региональные налоги определяются исходя из тех функций по расходным полномочиям, которые законодательно отнесены к компетенции властей субъектов РФ. Поступления от таких налогов либо зачисляются в бюджет субъекта РФ, либо распределяются между региональным и местными бюджетами.

Региональные налоги обеспечивают бюджеты субъектов РФ собственными источниками финансирования своих расходов (тем не менее доля регулирующих налогов в доходах региональных бюджетов значительно превышает долю собственных налоговых доходов). Общий порядок установления и изъятия региональных налогов предусмотрен ст. 12 НК РФ. Согласно этой статье перечень региональных налогов определяется НК РФ (ст. 14) и законами субъектов РФ. Региональные налоги вводятся в действие законами субъектов РФ. Эти налоги обязательны к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

При установлении региональных налогов законодательные (представительные) органы субъекта РФ имеют право определять указанные в НК РФ элементы налогообложения: налоговые ставки (в пределах, предусмотренных НК РФ), порядок и сроки уплаты налога, формы отчетности по данному региональному налогу, а также налоговые льготы и основания их использования плательщиком. Если субъект РФ по какой-либо причине не реализует указанное право, то применяются предельные ставки и льготы, закрепленные федеральным законодательством.

Местные налоги — это обязательные платежи физических и юридических лиц, поступающие в местные бюджеты. Характерными чертами местных налогов являются их регрессивность и мно-

жественность. Они оказывают регулирующее воздействие на развитие социальной инфраструктуры.

Платежи по местным налогам поступают в местные бюджеты. Это городские, районные (с позиции налогообложения в понятие «район» не входит район внутри города), поселковые бюджеты. Общий порядок установления местных налогов предусмотрен ст. 12 НК РФ. Согласно этой статье перечень местных налогов определяется НК РФ (ст. 15) и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Местные налоги вводятся в действие нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Эти налоги обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

При установлении местных налогов представительные органы местного самоуправления имеют право определять указанные в НК РФ элементы налогообложения: налоговые ставки (в пределах, предусмотренных НК РФ), порядок и сроки уплаты налога, формы отчетности по данному местному налогу, а также налоговые льготы и основания их использования налогоплательщиками. Если представительный орган местного самоуправления по какой-либо причине не реализует указанное право, то применяются предельные ставки и льготы, закрепленные федеральным законодательством.

Федеративное устройство России имеет еще одну существенную особенность. Субъекты РФ — города федерального значения Москва и Санкт-Петербург — своими законами вправе устанавливать и вводить в действие не только региональные, но и местные налоги (ст. 12 НК РФ). В налоговом праве других федеративных государств аналогов этому положению нет.

В настоящее время региональные и местные органы власти не вправе устанавливать региональные и местные налоги, не предусмотренные НК РФ. Такое положение сопоставимо с полномочиями региональных и местных властей развитых европейских стран, где роль федеральных органов в налоговом правотворчестве является ведущей. В некоторых странах (Италия, Бельгия, Дания) у местных органов формально есть право устанавливать местные налоги, но при этом правительство оставляет за собой право контролировать их ставки и сумму. Такой подход характерен и для федеративных государств, в которых доля местных налогов в доходах местных бюджетов обычно выше, чем в унитарных государствах.

Бюджетное устройство как России, так и других европейских стран предполагает, что региональные и местные налоги служат только «добавкой» в доходной части соответствующих бюджетов, главной составляющей которой являются отчисления от федеральных налогов. Во многих развитых странах доля местных налогов и сборов в доходной части соответствующих бюджетов достигает 80%; в России этот показатель колеблется от 0,7 до 17% и зависит от специфики территории, ее населенности и уровня развития. Поскольку доходная база региональных и местных бюджетов в России недостаточна для покрытия бюджетных расходов, сегодня остро стоит проблема зависимости региональных и местных бюджетов от централизованно выделяемых средств.

Современная трехуровневая налоговая система РФ достаточно динамична и претерпела за последнее десятилетие ряд существенных изменений. Все они были вызваны необходимостью создания налоговой системы, наиболее соответствующей рыночным отношениям и предоставляющей возможность каждому уровню власти самостоятельно формировать доходную часть своего бюджета исходя из собственных налогов, регулирующих налогов и неналоговых поступлений. Безусловно, эту систему пока еще нельзя назвать совершенной, но ее развитие происходит эволюционным путем, обеспечивая преемственность и совершенствование налогового права. Четкое распределение налогов по уровням государственного управления является одним из основных принципов не только организации, но и реформирования налоговой системы в условиях рыночной экономики.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. По каким критериям происходит классификация налогов и почему этих критериев должно быть несколько?
2. В чем различия между прямыми и косвенными налогами?
3. Каковы основные принципы формирования налоговой системы?
4. Покажите различия в формировании налоговой системы унитарных и федеративных государств.
5. Каковы этапы формирования современной налоговой системы России?
6. Охарактеризуйте современный состав налоговой системы России.

Глава 3

НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА И ПОРЯДОК ИХ РЕАЛИЗАЦИИ. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

3.1. ПОНЯТИЕ НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА, ЕЕ СТРУКТУРА. НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА И СТАТЬИ НАЛОГОВОГО КОДЕКСА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ. ВИДЫ НАЛОГОВЫХ НОРМ И ИХ ОСНОВНЫЕ ПРИЗНАКИ

Из общей теории государства и права известно, что *право* — это система общеобязательных социальных норм, охраняемых силой государственного принуждения, обеспечивающего юридическую регламентацию общественных отношений в масштабе всего общества. Такое определение права (права в объективном смысле) следует отличать от юридического права (права в субъективном смысле). Юридическое право — это определенная законом мера возможного поведения участника данного (конкретного) правоотношения — носителя этого права, в нашем случае права налогового.

Элементарной частицей права является норма права. *Норма права* — это общеобязательное, установленное или санкционированное и охраняемое государством правило поведения, выражающее обусловленную материальными условиями жизни общества волю и интересы народа, активно воздействующее на общественные отношения в целях их упорядочения.

Однако это общее определение правовой нормы требует конкретизации для того вида общественных отношений, на упорядочение которых она направлена. Общая теория права исходит из того, что в структуру правовой нормы входят три элемента:

- *гипотеза* — указание конкретных фактических обстоятельств (события, действия, совокупность действий, т.е. фактические составы), при которых данная норма вступает в действие;
- *диспозиция* — указание на правило (правила) поведения, которому должны подчиняться субъекты, если они оказались причастны к условиям, перечисленным в гипотезе;

- *санкция* — вид и мера возможного наказания, если субъекты не выполняют предписание диспозиции.

Если гипотеза является предпосылкой применения властного предписания, то диспозиция представляет собой ядро юридической нормы, ибо указывает на форму поведения субъекта права, которая непосредственно влечет за собой юридические последствия. Назначение санкции — побудить субъектов действовать в соответствии с предписаниями нормы права.

Гипотеза в налоговой норме фактически не что иное как объект налогообложения. Так, для того чтобы возникли отношения по взиманию налога на добавленную стоимость, необходим факт реализации на территории России товаров, работ или услуг, либо передача на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, либо выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, либо ввоз товаров на таможенную территорию России.

Если у организации или индивидуального предпринимателя в налоговом периоде нет перечисленных фактов, даже несмотря на то, что они признаны плательщиками этого налога, они в данном налоговом периоде не исчисляют и не уплачивают НДС. Здесь, впрочем, следует иметь в виду, что установленную отчетность плательщики должны предоставлять в налоговый орган и в этом случае (так называемая «нулевая декларация»).

Диспозиция в налоговой норме — это такие элементы налога, как «порядок исчисления» и «порядок и сроки уплаты» налога. Если у юридического плательщика возник объект налогообложения, то это лицо обязано выполнить те действия по исчислению и уплате налога, которые предписаны соответствующей главой НК РФ (в случае с НДС — это гл. 21).

Санкция в налоговом праве приобретает лишь одну форму — штраф. При этом размеры штрафов определены в части первой НК РФ. Однако там установлены санкции не на все случаи нарушений. Отсутствующие в НК РФ санкции за налоговые правонарушения следует искать в нормах административного права. В случае налоговых преступлений меру ответственности устанавливает уголовное законодательство. Административное и уголовное законодательство специализируются на регулировании ответственности за нарушение установленного государством порядка отношений во

многих сферах общественной жизни, в том числе и в сфере налоговых отношений.

Не следует рассматривать пеню, которая обычно взыскивается при нарушении срока уплаты сумм налога и сбора в бесспорном порядке за каждый день просрочки, как налоговую санкцию. Напомним, что пеня в ГК РФ рассматривается как мера ответственности, взыскиваемая в судебном порядке с обязательным учетом принципа: за одно и то же нарушение не может применяться двойная ответственность (ст. 330 ГК РФ). В налоговом же праве пеня определяется не как штрафная санкция, а как мера обеспечительного (восстановительного) характера, взыскиваемая налоговыми органами в бесспорном порядке при одновременном взыскании недоимки (ст. 75 НК РФ). При этом взыскание пени не препятствует одновременно удерживать с плательщика штраф: в данном случае применяются не две санкции, а санкция и мера обеспечения.

С экономической точки зрения пеня — не что иное, как плата за пользование бюджетным кредитом, поскольку налогоплательщик некоторое время несанкционированно пользовался бюджетными средствами. Исходя из презумпции, что этими средствами он пользовался в предпринимательской деятельности и получал при этом прибыль (неосновательно обогатился), налогоплательщик обязан возместить бюджету упущенную последним выгоду. При этом для целей налогообложения условно считается, что норма рентабельности использования таких средств составляет за день $\frac{1}{300}$ ставки рефинансирования.

Специфика нормы налогового права проявляется в способе изложения нормы налогового права, в расположении нормы права в текстах нормативных актов (табл. 3.1). Норма налогового права может иметь различное оформление:

1) одна статья НК РФ содержит лишь часть нормы или даже часть одного из элементов нормы либо наоборот: норма содержится в нескольких статьях НК РФ;

2) одна статья НК РФ содержит несколько непосредственно связанных между собой норм или наоборот: норма содержится в части статьи НК РФ;

3) одна статья НК РФ содержит гипотезу или диспозицию, общую для многих непосредственно связанных между собой норм (такие статьи содержатся в общей — части первой НК РФ);

Таблица 3.1

**Представление об элементах нормы права исходя из общей теории права
и применительно к праву налоговому**

<i>Элементы нормы права</i>	<i>Определение из общей теории права</i>	<i>Определение применительно к налоговому праву</i>
Гипотеза	Указание конкретных фактических обстоятельств (события, действия, совокупность действий, т.е. фактические составы), при которых данная норма вступает в действие	Фактически не что иное, как объект налогообложения. Так, для того чтобы возникли отношения по взиманию налога на добавленную стоимость, необходим факт реализации на территории РФ товаров, работ или услуг, либо передача на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, либо выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, либо ввоз товаров на таможенную территорию РФ
Диспозиция	Указание на правило (правила) поведения, которому должны подчиняться субъекты, если они оказались причастны к условиям, перечисленным в гипотезе	Такие элементы налога, как «порядок исчисления» и «порядок и сроки уплаты» налога. Если у юридического плательщика возник объект налогообложения, то это лицо обязано выполнить те действия по исчислению и уплате налога, которые предписаны соответствующей главой НК РФ (в случае с НДС — это гл. 21)
Санкция	Вид и мера возможного наказания, если субъекты не выполнят предписание диспозиции	Санкция в налоговом праве приобретает лишь одну форму — штраф. Не следует рассматривать пеню, которая обычно взыскивается при нарушении срока уплаты сумм налога и сбора в бесспорном порядке за каждый день просрочки, как налоговую санкцию

4) одна статья НК РФ содержит несколько гипотез, или несколько диспозиций, или несколько непосредственно связанных между собой норм;

5) одна статья содержит гипотезу и диспозицию (усеченную норму), а санкции выделены в отдельную статью.

В налоговом законодательстве сформулировано множество норм, обладающих специфическими чертами, а потому требуется их классификация в соответствии с рядом критериев.

В зависимости от предмета регулирования (функций в системе налогового права) нормы подразделяются на материальные и процессуальные. *Материальные* предназначены для регулирования нормального возникновения, развития и прекращения налоговых

правоотношений; *процессуальные* — для обеспечения, реализации материальных норм при всевозможных отклонениях от нормального развития таких правоотношений и направлены на их защиту. Иными словами, если нормы материального права определяют содержание прав и обязанностей, то процессуальные регулируют порядок, процедуру реализации норм материального права.

Материальные нормы права формулируют правила поведения участников налоговых правоотношений в процессе установления и введения налогов и сборов, взимания налогов и сборов, осуществления мероприятий налогового контроля. Процессуальные нормы содержат правила, регламентирующие порядок вынесения суждения уполномоченными органами, о наличии или отсутствии нарушений в деятельности участника налоговых правоотношений.

Материальное и процессуальное налоговое право не могут существовать друг без друга. Процессуальное право без материального бесцельно, а материальное право без процессуального бездейственно, поскольку абсурдно считать правом такую форму регламентации поведения, которая не обеспечена возможностью государственного принуждения, осуществляемого в определенной процессуальной форме. Материальными нормами считаются те, которые отвечают на вопрос: «Что регулируют нормы права?», а процессуальными — отвечающие на вопрос: «Как поступать субъектам права?».

Основным источником налоговых процессуальных норм является Налоговый кодекс РФ. Однако в настоящее время нормы налогового права содержат лишь процедуры производства дел о нарушениях налогового законодательства. При наличии признаков административных нарушений или налоговых преступлений возникает необходимость обращения к нормам соответствующей отрасли законодательства. Это означает, что дела о налоговых правонарушениях и преступлениях рассматриваются в зависимости от подсудности в судах общей юрисдикции и арбитражных судах. Таким образом, в настоящее время налоговый процесс носит дискретный, раздельный характер. Это нарушает непрерывность механизма правового регулирования в налоговой сфере.

В НК РФ до сих пор содержится множество неясностей и пробелов, в том числе в нормативной сфере, регулирующей порядок применения тех или иных норм. Например, в НК РФ нет четкого определения понятия «дополнительные мероприятия налогового контроля», упоминающегося в ст. 101 и 101.1. Поэтому налоговые

органы в рамках проведения таких мероприятий могут действовать произвольно и по своему усмотрению.

Также декларативными по сути являются норма о запрещении проведения налоговыми органами повторных налоговых проверок «по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период» (ст. 87) и положение о том, что выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, поскольку при проведении любых проверок, в том числе по различным основаниям и разным видам налогов, от плательщиков, как правило, требуется предоставление всех видов документов бухгалтерского и налогового учета, кассовых документов, договоров, приказов и т.д. Кроме того, следуя положениям НК РФ, налоговые органы вправе требовать предоставления практически любых документов в любое время и за любой проверяемый период. Таким образом, на практике проверки плательщиков могут проводиться круглый год.

К процессуальным можно отнести и нормы, регулирующие процесс рассмотрения налоговых споров в арбитражных судах и судах общей юрисдикции. Однако, поскольку отношения, возникающие при рассмотрении дел в судах, не относятся к предмету регулирования налогового права, названные нормы нельзя относить к нормам налогового права. Не следует отождествлять процессуальные и процедурные нормы. Последние, будучи разновидностью материальных норм, определяют последовательность действий участников налоговых правоотношений, не связанных с принятием решения о наличии нарушения законодательства. Так, порядок проведения налоговых проверок, предусмотренный ст. 87–89 НК РФ, регламентирует деятельность налоговых органов при проведении ими проверок. Вместе с тем эта деятельность не связана с вынесением суждения государственным органом о нарушении законодательства.

По методу правового регулирования нормы налогового права подразделяются на императивные и диспозитивные.

Императивные (категорические) нормы содержат властные предписания, отступления от которых не допускаются. Эти нормы формулируют определенные правила поведения, исключаящие какой-либо выбор, хотя могут устанавливать как запрет, обязывание, так и дозволение.

Диспозитивные предоставляют субъектам налогового права возможность самим решать вопрос об объеме и характере своих прав и обязанностей. Диспозитивные нормы допускают регулирование

отношений по соглашению сторон и устанавливают правило на случай отсутствия налогового соглашения.

По характеру содержащихся в норме предписаний нормы налогового права можно подразделить на обязывающие, управомочивающие и запретительные.

Обязывающие нормы предписывают совершение содержащихся в норме действий. Так как нормы налогового права призваны в известной мере ограничить степень свободы в выборе поведения и частных субъектов, и органов власти, чаще всего такие нормы содержат предписания, обязывающие участников налоговых правоотношений совершить определенные действия. Так, ст. 23 НК РФ посвящена закреплению обязанностей налогоплательщика, а ст. 32 — обязанностям налоговых органов.

Управомочивающие нормы позволяют или разрешают совершение содержащихся в норме действий. Очевидно, что властность налогового регулирования приводит к преобладанию в нем обязываний, а не дозволений. Вместе с тем в НК РФ встречаются и управомочивающие нормы. Нет таких отраслей права, содержание которых исчерпывалось бы одной группой норм. Действительно в ст. 346.11 НК РФ содержится норма, согласно которой «переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к общему режиму налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно...». Здесь явно усматривается дозволение.

Управомочивающие нормы налогового права не имеют широкого распространения вследствие особенностей метода правового регулирования. Однако такие нормы есть, и в этом проявляется некоторая диспозитивность метода правового регулирования. Управомочивающие нормы предоставляют участнику правоотношений некоторый выбор возможного способа поведения, но этот выбор исчерпывается теми вариантами поведения, которые предлагает законодатель.

Так, в соответствии со ст. 101 НК РФ руководитель (заместитель) налогового органа по итогам рассмотрения материалов проверки выносит либо решение о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение, либо решение об отказе в привлечении к ответственности. Как участник налогового правоотношения налоговый орган вправе принять любое из названных решений. Разумеется, на выбор возможного поведения органа налогового контроля влияет вовсе не желание или нежелание конкретного должностного лица поступать определенным образом. Во многом выбор

обусловливается обязанностями этих лиц реализовывать компетенцию государственных органов — осуществлять эффективный налоговый контроль, однако вопросы определения компетенции реализуются в рамках не налоговых, а административных отношений. С точки же зрения налоговых отношений для его участника — налогового органа предусмотрено в данном случае право выбора.

Запретительные нормы налогового права предписывают участникам налоговых отношений не осуществлять определенные действия. Поскольку основным назначением правовой категории «налог» является ограничение фискального суверенитета публичного субъекта, а основным назначением налогового законодательства — ограничение полномочий государственных органов в целях недопущения несоразмерного ограничения имущественных прав частных субъектов, запретительные нормы адресованы, главным образом, государственным органам. Так, согласно ст. 80 НК РФ Минфин РФ не вправе включать в форму налоговой декларации, а налоговые органы не вправе требовать от плательщика включения в декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налога. Или содержащийся в ст. 56 запрет на закрепление льгот индивидуального характера адресован законодательным (представительным) органам. Вместе с тем НК РФ содержит и запретительные нормы, адресованные частным субъектам. Так, в соответствии со ст. 51 лица, исполняющие обязанности по уплате налогов и сборов за безвестно отсутствующих или недееспособных лиц, не вправе уплачивать штрафы за счет имущества лица, признанного безвестно отсутствующим или недееспособным.

Классификация норм налогового права по форме регулирования и по способам установления правил поведения вовсе не означает, что между этими двумя критериями деления норм нет взаимосвязи.

Императивность обязывающих налоговых норм означает, что они:

- содержат требования, обязывающие различных субъектов налогового права к выполнению определенных действий;
- точно определяют объем прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношения, не позволяя им определять или изменять их по взаимному соглашению.

Императивный характер управомочивающих налоговых норм проявляется в том, что:

- они, предоставляя субъекту право совершать какие-либо действия, фактически во многих случаях обязывают его к

совершению этих действий. Например, право налоговых органов проводить проверки, установленное в ст. 31 НК РФ, одновременно названо и как их обязанность осуществлять контроль (ст. 32). Это подчеркивает не дозволительный, а императивный характер данного права. Чаще всего право госоргана как субъекта налогового правоотношения фактически есть его обязанность;

- диспозитивный характер управомочивающей налоговой нормы строго ограничен в пользу императивных начал. Здесь диспозитивность проявляется только в том, что норма позволяет налоговому органу в пределах, установленных НК РФ, конкретизировать обязанности плательщиков и налоговых агентов;
- они почти всегда имеют вторичный характер. В большинстве случаев управомочивающие налоговые нормы фактически не являются самостоятельными, а применяются совместно с обязывающими. Так, право плательщика присутствовать при выездной налоговой проверке (ст. 21 НК РФ), действует постольку, поскольку существует обязанность плательщика уплатить налог.

По степени общности нормы налогового права делятся на нормы-принципы, нормы-дефиниции, общие нормы и конкретные нормы.

Нормы-принципы — это нормы, закрепляющие основополагающие, исходные начала налогового права. Их примером являются положения ст. 3 НК РФ «Основные начала законодательства о налогах и сборах». Там, в частности, содержится норма, согласно которой: «Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала».

Очевидно, что приведенная норма налогового права не содержит явно выраженных элементов норм права. Здесь сложно выделить элементы структуры. Действительно непонятно, что является обстоятельством для начала действия этого принципа. Неясно также, кто должен осуществлять этот принцип и какие действия при этом должны осуществляться. А раз так, то и санкцию не на кого налагать, тем более — устанавливать ее размер. Такие нормы явля-

ются результатом нормативных обобщений, выражают социальное содержание всех норм права данной группы.

Нормы-дефиниции дают определения институтов, понятий и терминов, используемые в налоговом законодательстве. Так, в ст. 11 НК РФ приведены 17 таких дефиниций. Впрочем, там же делается своего рода предупреждение о том, что понятия «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налоговая база», «налоговый период» и другие специфические понятия и термины налогового законодательства используются в значениях, определяемых в соответствующих статьях НК РФ.

Нормы-дефиниции содержатся также в главах части второй НК РФ, посвященных конкретным налогам: в ст. 346.27 и 346.34 «Основные понятия, используемые в настоящей главе» — применительно соответственно к единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности и системе налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции, а также в ст. 364 «Понятия, используемые в настоящей главе» — применительно к налогу на игорный бизнес. В тексте НК РФ содержится множество других норм-дефиниций.

Общие нормы — это общие правила. Так, положение ст. 39 НК РФ «Реализация товаров, работ или услуг», содержащей понятие реализации товаров, работ или услуг, является общей диспозицией ко многим другим нормам, содержащимся в части второй НК РФ.

Конкретные нормы конкретизируют общие нормы. В частности, нормы ст. 146 НК РФ «Объект налогообложения» конкретизируют нормы ст. 39. Если в ст. 39 приведен перечень из девяти операций, не признаваемых для целей налогообложения реализацией товаров, работ или услуг, то в ст. 146 упомянутый перечень дополнен для целей налогообложения НДС еще семью операциями.

По функциональной направленности правовые нормы налогового права могут быть регулятивными или охранительными.

Наиболее распространены *регулятивные* нормы, которые носят позитивно-регулятивный характер, они направлены на детальное регулирование конкретных прав и обязанностей участников налоговых отношений, предписаний о содержании дозволений, обязанностей или запретов, а также условий их возникновения, изменения или прекращения.

Охранительные нормы предусматривают меры государственного принуждения к лицам, виновным в нарушении налогового законодательства. В налоговом законодательстве они представлены,

прежде всего в гл. 16 и 18 НК РФ, регламентирующих ответственность за налоговые правонарушения и ответственность банков за нарушение налогового законодательства. К охранительным нормам можно отнести и нормы, регламентирующие порядок принудительного взыскания недоимки и пеней (ст. 46–48), а также нормы, регламентирующие некоторые способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, таких как пеня, приостановление операций по счетам в банке, арест на имущество плательщика (ст. 75–77).

По техническим приемам установления правила поведения нормы налогового права делятся на определенные, бланкетные и отсылочные. *Определенные* непосредственно содержат описание правила поведения в статье, в которой она излагается. *Бланкетные* делают отсылку в самом общем виде к нормативно-правовому акту в целом или к его части. Отсылочные содержат ссылку на правило поведения, содержащееся в конкретных статьях данного акта.

Нормы налогового права обладают следующими признаками.

1. ***Они всегда являются выражением воли государства.*** Правила поведения в налоговых отношениях устанавливает именно государство. При этом государство выступает в этих отношениях не как сторонний наблюдатель, призванный беспристрастно урегулировать общественные отношения, но как субъект, который имеет здесь собственный интерес, поскольку государство — само активный участник налоговых отношений. Поэтому налоговое нормотворчество приобретает ряд специфических черт, начиная от провозглашения необходимости соблюдения баланса частных и публичных интересов в налоговой сфере и заканчивая особенностями процедуры формирования норм налогового права.

2. ***Нормы налогового права имеют характер общеобязательного правила.*** Выражая свою волю, государство формулирует правило поведения, закрепляя в нормах права субъективные права и юридические обязанности участников налоговых отношений, адресованное не отдельному субъекту права, а неопределенному кругу лиц, тому кругу, который определяется в самой норме.

3. ***Нормы налогового права обладают формальной определенностью предписаний, содержащихся в норме.*** Воля государства, направленная на регулирование налоговых отношений, должна быть строго определенной и одинаково пониматься всеми участниками отношений. Законодатель, формулируя норму, не должен оставлять каких-либо сомнений или противоречивых трактовок относительно реальной воли государства.

4. *Нормы налогового права рассчитаны на многократность применения.* Законодатель, формулируя правило поведения, определяет те условия, в которых подобное правило должно применяться, и норма права будет действовать всякий раз, когда будут складываться указанные в ней условия.

5. *Нормы налогового права обеспечены возможностью государственного принуждения.* Среди мер государственного принуждения основное значение отводится юридической ответственности за нарушение налогового законодательства, которая включает налоговую, административную и уголовную ответственность. Наряду с мерами карательного характера, законодательство предусматривает и праввосстановительные меры государственного принуждения (взымание пеней, арест имущества и т.п.). Меры принуждения могут применяться не только к налогоплательщикам, но и к участникам налоговых отношений, осуществляющих властные полномочия от имени государства.

3.2. РЕАЛИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА: ПОНЯТИЕ И ОСНОВНЫЕ ФОРМЫ РЕАЛИЗАЦИИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Конечным результатом правового регулирования является **реализация правовых норм**. Это — воплощение их предписаний в реальной деятельности субъектов права, превращение их требований в правомерное поведение. Нормы налогового права являются важным инструментом воздействия на налоговые отношения при условии их фактической реализации в результате сознательного поведения.

Напомним, что норма права — это единство гипотезы, диспозиции и санкции. Поэтому ее содержание предполагает два способа реализации:

- нормальная реализация — реализация диспозиции при правомерном поведении;
- правообеспечительная реализация — реализация санкции через принудительно предписанное нарушителю поведение. При этом нормы права могут быть обязывающими, запрещающими или управомочивающими.

Обязывающие нормы реализуются через совершение поступков, предусмотренных диспозицией нормы, имеющих положительное содержание и обязательный характер (исполнение). Например, должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого плательщика, налогового агента необходимые для проверки документы. Лицо же, которо-

му адресовано требование, обязано направить или выдать документы налоговому органу в пятидневный срок. В случае отказа от этого реализация нормы переместится на второй уровень — принудительную выемку необходимых документов.

Запрещающие нормы реализуются через воздержание от поступков, на которые нормами права наложен запрет (соблюдение). Например, ст. 87 НК РФ «Налоговые проверки» запрещает проведение налоговыми органами повторных выездных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным плательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. В случае проведения немотивированных повторных проверок реализуется санкция в отношении налогового органа.

Управомочивающие нормы реализуются через совершение субъектами по своему усмотрению действий, на которые они управомочены нормами права (использование). Например, в соответствии с п. 2 ст. 145 НК РФ «Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика» организации и предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн руб. Сам плательщик решает, воспользоваться освобождением или нет.

Итак, основными формами реализации права являются: исполнение, соблюдение и использование норм права.

Особый порядок предусмотрен для осуществления такого элемента правовой нормы, как санкция. Здесь можно выделить следующие этапы:

- установление санкции — определение в норме права вида и конкретных мер наказания, которое может последовать за нарушение нормы;
- назначение наказания — избрание уполномоченным органом меры наказания;
- исполнение наказания — принятие уполномоченными органами мер наказания;
- применение наказания — выполнение нарушителем требований, предъявляемых к нему в соответствии с содержанием наложенного наказания.

Реализация норм права осуществляется в определенных формах. Правоприменительная деятельность — это всегда действие, акт поведения уполномоченного лица, государственного органа, направленный на реализацию правовой нормы. Налогоплательщики, осуществляющие те или иные операции, которые имеют налоговые последствия, нуждаются в конкретизации общих предписаний налогового законодательства для индивидуального случая. Такую конкретизацию осуществляют уполномоченные государственные органы в форме акта применения права.

Акт применения налогового права — это документально оформленное, государственно-властное, индивидуально-конкретное решение уполномоченного органа, принятое на основе нормы права, обладающее юридической силой и влекущее возникновение, изменение или прекращение правоотношений. Реализация актов применения требует проведения организаторской работы, которая сводится к постоянным двусторонним связям между субъектом акта применения и субъектами — непосредственными исполнителями.

Важность актов применения налогового права объясняется тем, что обобщение индивидуальных налоговых актов обеспечивает государственное управление налогообложения. Применение налогового права оказывает влияние на развитие системы налогообложения в соответствии с закономерностями ее развития.

Применение налогового права довольно часто осложняется многочисленными пробелами в праве, под которыми понимают отсутствие конкретного нормативного предписания в отношении фактических обстоятельств, находящихся в сфере правового регулирования налогообложения. Это отсутствие нормы права для регулирования налоговых отношений.

Общая теория права разделяет пробелы налогового права на первоначальные и последующие. Первоначальные вызваны тем, что законодатель не смог охватить в нормативных актах все ситуации, требующие правового регулирования, допустил ошибки в построении той или иной нормы права; последующие же пробелы вызываются появлением новых налоговых отношений, которые не могли быть предвидены законодателем.

В конце 1991 г., когда было принято много законов, определяющих порядок взимания конкретных налогов, когда только начала формироваться современная налоговая система, нормативно-правовые акты изобиловали пробелами.

Так, вплоть до введения с 1 января 2001 г. гл. 23 НК РФ «Налог на доходы физических лиц» не облагались доходы физических лиц в виде материальной выгоды. С развитием рыночных отношений распространенными стали операции РЕПО с ценными бумагами — сделки по продаже (покупке) эмиссионных ценных бумаг (первая часть РЕПО) с обязательной последующей обратной покупкой (продажей) ценных бумаг того же выпуска в том же количестве (вторая часть РЕПО) через определенный договором срок по цене, установленной этим договором при заключении первой части такой сделки. Только с начала 2001 г. нормы ст. 282 НК РФ урегулировали обложение доходов, возникающих при осуществлении таких сделок. Лишь с начала 2005 г. в гл. 25 НК РФ было отрегулировано определение доходов и расходов страховых организаций, осуществляющих обязательное медицинское страхование. Этот перечень можно продолжать и далее.

Зачастую пробелы обусловлены незавершенностью налогового правотворчества. Конструктивные пробелы налогового права зачастую являются характеристикой динамичности этой отрасли права, а вовсе не свидетельствуют о ее недостатках.

Налогообложение должно осуществляться и в условиях пробелов права. Восполнение пробелов в праве возможно при помощи принятия нормативно-правового акта, путем аналогии закона и аналогии права. Существуют два метода временного, единичного преодоления пробелов: аналогия закона — решение конкретного дела на основе правовой нормы, которая рассчитана на регулирование похожих налоговых отношений, аналогичных по значению и характеру; аналогия права — решение конкретного дела исходя из принципов права в целом и налогового права в частности.

3.3. ТОЛКОВАНИЕ НОРМ НАЛОГОВОГО ПРАВА: ПОНЯТИЕ И ЗНАЧЕНИЕ. СПОСОБЫ, ВИДЫ И СТАДИИ ТОЛКОВАНИЯ

Применению норм налогового права предшествует толкование этих норм. Необходимость толкования вызвана тем, что норма права имеет не конкретный, а общий и абстрактный характер. Участники же налоговых отношений сталкиваются с отдельными конкретными жизненными или хозяйственными случаями. Им необходимо выявить волю законодателя, выраженную в правовой норме. Кроме того, в законодательных и нормативно-правовых актах, регламентирующих порядок налогообложения, довольно часто встречаются недостатки сугубо технические, что порождает

юридические коллизии, а это также вызывает потребность в толковании правовых норм.

При этом толкование приобретает две формы:

- уяснение смысла и содержания нормы субъектом налоговых отношений (толкование-уяснение);
- письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах (толкование-разъяснение).

Уяснение и разъяснение — две взаимосвязанные стороны единого процесса интерпретации правовых норм. Интерпретатор, прежде чем разъяснять содержание правовой нормы другим, должен уяснить ее смысл для себя. Это нужно для того, чтобы содержание нормативно-правового акта было понятно другим субъектам реализации права.

Традиционно при рассмотрении проблем толкования норм любой отрасли права виды толкования классифицируются по следующим критериям (табл. 3.2).

Таблица 3.2

Критерии классификации способов толкования норм права

<i>1. В зависимости от «технических» приемов проведения</i>	<i>2. В зависимости от юридической силы разъяснений</i>		<i>3. В зависимости от объема толкования</i>
Грамматическое	Официальное:	Неофициальное:	Буквальное:
Систематическое	• аутентичное	• доктринальное	• ограничительное
Историко-политическое	• легальное	• текущее	• расширительное
Юридическое	• нормативное		
	• казуальное		

Указанные способы толкования правовых норм тесно связаны между собой. Для уяснения содержания нормы не всегда требуется использование их всех в одинаковой степени. Иногда правоприменитель ограничивается лишь грамматическим толкованием. Однако в ряде случаев какой-либо один способ толкования не позволяет правильно уяснить содержание нормы. При этом следует использовать все указанные приемы толкования. Только их совместное применение способствует точному и правильному пониманию смысла правовой нормы.

Далее последовательно рассмотрим перечисленные виды толкования норм права применительно к интересам учебного курса «Налоговое право».

1. В зависимости от «технических» приемов проведения.

Грамматическое толкование. Воля законодателя, выраженная в правовой норме, представляется в словесной форме. Поэтому толкование нормы начинается с анализа текста нормативного установления. При толковании законов должны соблюдаться правила, необходимые для понимания всякого иного письменного текста. Эти правила вырабатываются особой отраслью филологии — герменевтикой, которую применительно к правовым текстам принято именовать *юридической герменевтикой*. Такое уяснение смысла правовых норм в соответствии с их текстуальным содержанием протекает в рамках грамматического толкования. Оно состоит в определении смысла отдельных слов, установлении лексических связей между ними по родам, падежам, числам и т.д.

В НК РФ нередко встречаются фразы в 10–15 строк. Согласовать их при их правоприменении зачастую бывает очень сложно. Практика изобилует примерами, когда именно такие нормы трактуются по-разному налогоплательщиками и налоговыми органами. Впрочем, и арбитражные суды выносят по соответствующим спорам разные решения.

Следует особо подчеркнуть, что при анализе текста нормы налогового права требуются специальные знания терминов налогового права (например, «для целей налогообложения», «налоговый период», «пеня», «постоянное представительство» и т.п.). В ряде случаев в тексте акта по налогам и сборам применяют какой-либо термин, хотя в разных статьях смысл этого термина разный. Так, термин «налоговый вычет» используется в гл. 21–24 НК РФ и в каждой из этих глав смысл этого термина существенно различный.

Систематическое толкование. Зачастую уяснение нормы налогового права упрощается, если сопоставить ее с иными нормами налогового права, а также с нормами смежных отраслей права — гражданского, административного, бюджетного. В этом случае говорят о систематическом способе толкования.

Интерпретационный процесс включает уяснение содержания норм налогового права в их взаимной связи с учетом их места и значения в данном нормативном акте, правовом институте, отрасли, в системе федерального законодательства и законодательства субъектов РФ, всей системы права в целом, что составляет сферу действия систематического способа толкования.

Любая налогово-правовая норма — это составная часть системы налогового права и действует в тесной связи с другими его норма-

ми. Поэтому, для того чтобы уяснить действительное содержание определенной нормы, необходимо установить ее логическую связь с другими нормами. Системность анализа норм налогового права обусловлена системностью права. Система налогового права — это не простая совокупность норм, где содержание и значение каждой отдельной нормы выводятся из самой себя, а система норм, в которой место, значение и содержание каждой отдельной нормы обусловлены многими другими нормами.

Создавая, применяя или толкуя каждую новую норму налогового права, следует учитывать все действующие нормы, так или иначе связанные с вводимой нормой, и не допускать ситуации, при которой одна норма была бы направлена на достижение одних целей, а другая — на достижение иных. Разрыв в целях налоговых норм может породить коллизию между ними. Систематическое же их толкование может способствовать выявлению наличия коллизий между нормами. Таким образом, важнейшим свойством самих налоговых норм является их совместимость друг с другом.

Систематическое толкование норм налогового права особенно важно для налогоплательщиков при проведении ими налоговой оптимизации. Действительно, стараясь минимизировать (вполне законное и объяснимое намерение) налоговые платежи по какому-либо конкретному налогу, следует быть готовым к тому, что платежи по другому налогу возрастут. Установление системных связей в правовой системе позволяет уточнить содержание используемой правовой нормы, правильно понять сферу ее действия, выяснить круг лиц, на которых распространяется действие данной нормы.

Без систематического способа толкования невозможно уяснить содержание большинства норм Особенной (второй) части вне связи с содержанием норм Общей (первой) части НК РФ.

Систематическое толкование предполагает выявление всех других налоговых норм, которые так или иначе могут повлиять на понимание содержания конкретной нормы налогового права. Впрочем, систематическое толкование может быть успешным лишь в том случае, если сама система налогового права является логически выдержанной, внутренне согласованной, последовательной в закреплении основных своих принципов.

Историко-политическое толкование. Каждая норма налогового права появляется как реакция на какие-либо реальные потребности жизненной или хозяйственной практики. Поэтому уяснить налоговую норму сложно без выяснения экономических, социальных, политических предпосылок ее появления. При историко-по-

литическом толковании налоговая норма сравнивается с ранее действовавшими нормами. Все это может способствовать более глубокому выявлению того содержания, которое законодатель желал вложить в формулировку той или иной нормы.

Так, общественная потребность в развитии рыночных отношений в постсоветской России, в формировании широкой категории индивидуальных предпринимателей, в поддержке малого бизнеса объективно привели к установлению специальных налоговых режимов.

Еще один пример. Широкое развитие фондовых операций, а также кредитной системы в России объективно потребовали мер по поддержанию стабильности финансовых посредников, поскольку от этого во многом зависит социально-экономическая стабильность в стране. Финансовые компании и банки для поддержания ликвидности своего баланса (способности своевременно отвечать по предъявляемым к ним требованиям контрагентами) прибегают к разным приемам, прежде всего используют принадлежащие им ценные бумаги, продавая их с обязательством обратного выкупа по истечении некоторого времени. Это — так называемые операции РЕПО. При их проведении иногда возникает доход, обложение которого осуществляется в особом порядке, регламентируемом нормами ст. 282 НК РФ.

Юридическое толкование. Специально-юридический способ уяснения нормы налогового права предполагает исследование технико-юридических средств и приемов изложения воли законодателя. Этот метод толкования представляет собой особый способ уяснения смыслового содержания налоговых норм. Он основан на профессиональных знаниях юридической науки и законодательной техники. Здесь предполагается применение юридического инструментария — теоретических знаний, позволяющих изучить содержательную сторону юридической конструкции налоговой нормы и технико-юридических средств. Зачастую только с помощью специальных юридических знаний возможно раскрытие точного смысла и содержания налоговых норм и тем самым обеспечение правильного применения закона.

Примером такого толкования служит формулирование налоговой нормы, элементы которой содержатся в различных статьях НК РФ, а нередко и в законодательных актах других отраслей права — административном, уголовном и др. «Собрать» норму налогового права так, чтобы все ее элементы (гипотеза, диспозиция и санкция)

оказались вместе, и тем самым упростить ее правоприменение — профессиональная обязанность юриста.

При толковании норм налогового права юристы нередко прибегают к специальным приемам: используют налоговые презумпции, фикции, преюдиции, прецеденты решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции, аналогии с нормами других отраслей права и т.д.

Так, если в случае возникновения налогового спора между налогоплательщиком и налоговым органом в связи со стоимостной оценкой налоговой базы в норме НК РФ не указано, учитывается ли в расчете сумма НДС, используется презумпция о том, что в любую сумму, связанную с расчетами за поставленные товары (выполненные работы, оказанные услуги), включаются суммы НДС.

2. В зависимости от юридической силы разъяснений.

Официальное толкование. Оно дается правомочными органами государственной власти. Разъяснение налоговой нормы, даваемое такими органами, является обязательным для подведомственных органов и должностных лиц либо в некоторых случаях даже общеобязательным, т.е. для субъектов права, реализующих данную норму. Круг официальных налоговых интерпретаторов прямо устанавливается НК РФ.

Официальное толкование находит выражение в специальных интерпретационных актах. Их юридическая сила зависит от полномочий издающих органов. Такие акты представляют собой разъяснение содержания правовых норм, и, следовательно, они могут действовать только в единстве с теми нормативно-правовыми актами, в которых содержатся толкуемые юридические нормы.

В отечественной практике официальные разъяснения (инструкции, разъяснения, обзоры, методические указания) получили широкое применение и признание в сфере налогово-правового регулирования. Эти документы, не имея формально общеобязательной юридической силы, оказывают тем не менее значительное ориентационное влияние на участников налоговых правоотношений. В случае добровольного признания и длительного использования обнародованных правовых рекомендаций они приобретают характер устоявшейся практики, а затем и правовых обычаев, превращаясь в своеобразный источник налогового права. Многие из них выходят за рамки обычных рекомендаций и фактически воспринимаются субъектами налогового права как нормативные акты.

Интерпретационные акты в зависимости от их содержания и сферы распространения подразделяются на акты общего и индивидуального характера. Если акты общего действия имеют распространение на все случаи применения правовых норм, то интерпретационные акты индивидуального характера содержат указания по поводу применения нормы права к конкретным жизненным и хозяйственным ситуациям.

Аутентичное толкование дает орган, который и установил правовую норму. Акты такого толкования общеобязательны. Потребность в аутентичном толковании возникает тогда, когда обнаруживаются массовые факты неправильного толкования определенной налоговой нормы другими органами государственной власти как результат противоречия между тем, что намеревался установить законодатель, и тем, что вытекает из словесной формы выражения нормы. В таком случае законодатель издает правовой акт, разъясняющий ранее принятую норму.

Известно, что законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. НК РФ обладает статусом федерального закона и принимается федеральным законодателем. Интерпретационный акт принимается позже НК РФ. Для того чтобы он мог иметь в дальнейшем большую юридическую силу, чем НК РФ, и правомерно скорректировал бы норму НК РФ, этот акт также должен обладать статусом федерального закона. В противном случае этот акт не сможет порождать юридические последствия.

Впрочем, в последние годы актов аутентичного толкования федеральный законодатель не принимает. Разумеется, федеральные законы о внесении дополнений и изменений в НК РФ нельзя рассматривать как акт аутентичного толкования НК РФ.

Легальное толкование. Толкованием норм налогового права занимаются и уполномоченные государственные органы. Разъяснения налоговой нормы, даваемые таким органом, являются обязательными для подведомственных органов и должностных лиц либо в некоторых случаях даже общеобязательными. Такое разъяснение называется официальным легальным толкованием нормы налогового права.

Прибегают к такому способу толкования, когда законодательный орган закрепляет в НК РФ обязанность других органов государственной власти разрабатывать правовые нормы, конкретизирующие общие положения Кодекса. Например, Минфин РФ обязан давать по запросам налогоплательщиков письменные

разъяснения по вопросам применения налогового законодательства. При этом такими разъяснениями обязаны руководствоваться налоговые органы.

Важно иметь в виду, что акты неаутентичного толкования имеют различную юридическую силу. Наибольшей юридической силой обладают акты органов законодательной власти и высших органов судебной власти. Их обязательная юридическая сила распространяется на значительный круг субъектов правоотношений. Акты толкования норм права, издаваемые правительством, министерствами и другими органами власти, имеют локальную значимость.

Нормативное толкование. По характеру действия официальное толкование может быть нормативным либо казуальным. Нормативное толкование представляет собой официальное разъяснение текста НК РФ компетентным органом власти, который обладает общим действием, т.е. имеет значение для всех случаев применения данной нормы и распространяется на неопределенный круг участников налоговых правоотношений. Это — разъяснение общего характера по определенным категориям налоговых ситуаций. Необходимость нормативного толкования объясняется неясностью текста нормы НК РФ и, как следствие, — неправильным пониманием ее смысла и содержания. Нормативное толкование является средством уточнения содержания нормы НК РФ.

Такое толкование представляет собой результат обобщения практики применения налоговых норм с целью обеспечения единообразного понимания и применения предписаний Кодекса. Актами нормативного толкования являются акты-разъяснения Конституционного Суда РФ, Минфина России, ФНС, руководящие разъяснения Пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ. Так, Конституционный Суд РФ как орган конституционного контроля является органом власти, который вправе давать заключения о соответствии норм налогового законодательства положениям Конституции.

В соответствии с Конституцией РФ Высший Арбитражный Суд РФ дает разъяснения по вопросам судебной практики применения НК РФ и иных налоговых правовых актов арбитражными судами.

Нормативные разъяснения содержат общеобязательное толкование, сохраняющее свою силу для всех возможных будущих случаев применения данной нормы.

Казуальное толкование — это официальное разъяснение нормы налогового права по конкретным жизненным и хозяйственным

ситуациям, официальное обязательное разъяснение нормы права в отношении только к конкретному казусу (ситуации). Устанавливаются юридические права и обязанности участников налоговых правоотношений в рамках конкретного правоотношения. Толкование осуществляется финансовыми, налоговыми, судебными и административными органами применительно к данному казусу. Оно имеет нормативное значение только для данного конкретного случая. Примером официального казуального толкования норм налогового права может служить судебное решение или приговор, в котором устанавливаются права и обязанности налогоплательщиков и налоговых органов в конкретном судебном деле.

Индивидуальное (казуальное) толкование властными субъектами актов налогового законодательства неизвестно другим отраслям права, в том числе и публично-правовым. Имеются в виду официальные разъяснения по запросу налогоплательщиков о порядке исчисления и уплаты налогов. Более того, согласно ст. 111 НК РФ к обстоятельствам, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения, относится, в частности, 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.

Неофициальное толкование исходит от лиц, организаций и органов, не наделенных официальными полномочиями. Неофициальными является доктринальное и текущее толкование, под которыми понимаются разъяснения, исходящие от ученых-теоретиков и практикующих юристов и экономистов. Такое толкование — это разъяснение смысла налоговых норм, которое не носит директивного характера, оно не обладает юридической силой, не является обязательным для правоприменителей. Тем не менее неофициальное толкование может существенно влиять на практику реализации норм налогового права, если своей обоснованностью способствует уяснению их содержания.

Доктринальное толкование исходит от научных работников и опирается на научные представления. Оно обычно дается в монографиях, статьях, комментариях к НК РФ и т.д. Такое разъяснение смысла правовых норм содействует глубокому и всестороннему пониманию смысла НК РФ, повышает уровень правосознания и правовой культуры налогоплательщиков, обеспечивает правильную реализацию законодательных предписаний. Рекомендации

теоретиков помогают также органам власти совершенствовать законотворческую и правоприменительную деятельность.

Текущее толкование — это еще одна разновидность неофициального толкования норм налогового законодательства. Это — обыденное и профессиональное толкование. Субъектами обыденного толкования, как правило, являются лица, не имеющие юридического и экономического образования. Обыденное толкование находим в публикациях и выступлениях граждан на налоговые темы. Профессиональное толкование осуществляют члены коллегий адвокатов и юрисконсульты, для которых разъяснение норм налогового права представляет собой профессиональную обязанность.

3. В зависимости от объема толкования.

Оно является следствием рассмотренных выше грамматического, систематического, исторического и других приемов уяснения. Это — выяснение соотношения смыслового содержания нормы налогового права с ее текстуальной (буквальной) формулировкой. Выясняется соотношение «смысла» и «буквы» НК РФ.

По общему правилу при толковании норм словесное выражение нормы НК РФ и ее действительное содержание по объему должны совпадать. В отдельных же случаях выявление смысла НК РФ с использованием ранее рассмотренных способов толкования возможно путем ограничительного либо расширительного толкования предписаний Кодекса. Действительное содержание нормы может быть уже или шире его словесной формулировки. Таким образом, по объему выделяют три разновидности толкования: буквальное, ограничительное и расширительное.

Буквальное толкование в точности соответствует формулировке нормы НК РФ, так как смысл правового предписания очевиден для всех правоприменителей. Так, из буквального толкования ст. 113, 115 НК РФ следует, что давностный срок привлечения к налоговой ответственности поглощает срок давности взыскания санкции, т.е. на момент вынесения решения юрисдикционного органа (налогового органа, суда) трехлетний срок со дня совершения правонарушения не должен истечь, а налоговый орган обязан принять решение о привлечении к ответственности или обратиться в суд с заявлением о взыскании санкции в пределах этого трехлетнего срока.

Однако чаще всего правоприменители сталкиваются со случаями, когда буквальное понимание тех или иных терминов, включенных в текст НК РФ, может привести к более широкому или,

наоборот, более узкому толкованию нормы налогового законодательства, чем то содержание, которое изначально предполагал законодатель. Поэтому, осуществляя официальное толкование, уполномоченный государственный орган, установив в тех или иных случаях несоответствие между словесной формой выражения правовой нормы и ее истинным содержанием, дает ее ограничительное или расширительное толкование.

Ограничительное толкование используется в ситуациях, когда действительное содержание правовой нормы уже, чем словесное выражение текста правовой нормы, так как по смыслу правового предписания видно, что законодатель стремился ограничить действие налоговой нормы более узкими рамками. Например, хотя из буквального толкования ст. 11 НК РФ следует, что обособленное подразделение возникает при создании «рабочих мест» (т.е. не менее двух), налоговые органы занимают другую позицию по данному вопросу. В письме МНС России от 29 апреля 2004 г. указывается, что создание организацией в том числе и одного рабочего места вне ее местонахождения является основанием признания наличия у организации обособленного подразделения. Иными словами, здесь налицо ограничительное толкование нормы права, сформулированной в НК РФ. Налоговые инспекции обязаны руководствоваться предписаниями вышестоящего органа. На налогоплательщиков же эта обязанность не распространяется, и они обязаны следовать буквальной трактовке НК РФ. В результате возникают споры между налогоплательщиком и налоговой инспекцией, которые может разрешить только арбитражный суд.

Расширительное толкование имеет место в тех случаях, когда действительный смысл и содержание правовой нормы шире, чем ее словесное выражение. Когда в тексте НК РФ использованы такие обороты, как «другие», «прочие», «иные», «и так далее», то это предполагает расширительное толкование текста Кодекса. Системный анализ текста НК РФ дает основание сделать вывод о том, что в современном отечественном налоговом праве преобладает разрешительный тип правового регулирования.

Впрочем, нередки случаи, когда налоговые органы в своей практической деятельности, а также давая письменные разъяснения норм законодательства, выходят за рамки нормы НК РФ, толкуя ее расширительно. Например, налоговый орган привлекает к ответственности по ст. 118 НК РФ «Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке» налогоплательщика при несообщении сведений об открытии, закрытии счета в

банке всем налоговым органам, в которых он состоит на учете. Между тем в ст. 23 НК РФ «Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)» законодатель не конкретизировал место учета плательщика, куда он обязан сообщать об открытии, закрытии счета. Нормы налогового законодательства имеют императивный характер и расширительному толкованию не подлежат. Кроме того, все сомнения, противоречия и неясности налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика. Следовательно, обязанность налогоплательщика сообщать об открытии, закрытии банковских счетов всем налоговым органам, в которых он состоит на учете, не установлена.

Ограничительное или расширительное толкование норм налогового права означает более узкое или широкое разъяснение отдельных терминов или выражений статей НК РФ.

В ряде случаев законодатель, чтобы не допустить неправильного применения правовых норм, указывает, какие нормы могут быть разъяснены расширительно, а какие — ограничительно. С этой целью в одних случаях законодатель дает исчерпывающий перечень квалифицирующих обстоятельств, а в других — предусматривает возможность расширительного толкования, предоставляя это право суду.

3.4. ОФИЦИАЛЬНЫЕ РАЗЪЯСНЕНИЯ ФИНАНСОВЫХ И НАЛОГОВЫХ ОРГАНОВ ПО ВОПРОСАМ ПРИМЕНЕНИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА

Известно, что каждый плательщик должен точно знать, какие налоги и сборы и в каком порядке он должен платить. Если же это требование не выполняется, то все неустранимые сомнения, противоречия и неясности налогового законодательства толкуются в пользу плательщика (ст. 3 НК РФ).

Кроме того, установлена обязанность плательщика самостоятельно исчислять и уплачивать налоги и сборы (за исключением ряда закрепленных в законодательстве случаев). Для разрешения сомнений в применении норм налогового законодательства и предусмотрено право плательщиков получать информацию и разъяснения от налоговых и финансовых органов.

Основными причинами обращения налогоплательщиков в налоговые и финансовые органы являются различные толкование налоговыми и судебными органами смысла правовых норм вследствие некорректности их изложения, противоречивость законодательных актов и несогласованность отдельных положений между

собой, нечеткое определение в законодательстве базовых понятий и используемых терминов либо отсутствие таких понятий, как, например, «непродолжительный период времени», «категория налогоплательщиков» и т.п.

При этом налогоплательщики излагают в своих обращениях, как правило, собственную точку зрения по конкретному вопросу и соответственно просят объяснить, является ли их позиция правомерной и обоснованной.

Право издавать нормативные правовые акты по вопросам налогообложения и сборов закреплено за Министерством финансов РФ. Так, согласно п. 1 ст. 34.2, п. 7 ст. 80 НК РФ, Минфин России вправе давать письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства РФ, утверждать формы расчетов по налогам и формы деклараций, обязательные для плательщиков, а также порядок их заполнения.

Плательщики вправе получать от налоговых органов (в том числе в письменном виде) информацию о:

- действующих налогах и сборах;
- законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах;
- порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;
- правах и обязанностях плательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
- порядке заполнения форм документов, представляемых в налоговые органы.

Налогоплательщики имеют также право получать от налоговых органов формы налоговой отчетности.

Информирование в рассматриваемом случае может пониматься как доведение до сведения плательщика (воспроизведение) информации, содержащейся в законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах.

Разъяснения по вопросам применения налогового законодательства плательщик вправе получать от Министерства финансов РФ и финансовых органов. Причем Минфин России предоставляет разъяснения о применении налогового законодательства Российской Федерации. Финансовые органы субъектов РФ отвечают на вопросы, связанные с применением регионального налогового законодательства. Обязанность письменно разъяснять применение нормативных правовых актов о местных налогах и сборах возлагается на финансовые органы местного самоуправления (ст. 34.2 НК РФ).

Финансовые органы разъясняют любые вопросы плательщиков, относящиеся к применению норм налогового законодательства, а налоговые органы предоставляют информацию о действующих налогах и сборах, налоговом законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях плательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также разъясняют порядок заполнения налоговой отчетности.

Разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов носят для плательщиков рекомендательный характер, однако исходя из ст. 111 НК РФ обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, является выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, данных налоговым органом, или другим уполномоченным государственным органом, или их должностными лицами в пределах их компетенции. Обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов. Вне зависимости от даты издания документы по смыслу и содержанию должны относиться к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение. К разъяснениям следует относить и письменные разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц. При применении данной нормы не имеет значения, адресовано разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц.

Ответ налогоплательщику должен быть аргументированным, со ссылками на конкретные нормы и статьи НК РФ и не должен содержать излишней информации, т.е. той, которую налогоплательщик не запрашивает. Ответ налогоплательщику подписывается только уполномоченным на то должностным лицом.

Для того чтобы налогоплательщик мог использовать в своей работе разъяснения государственных органов по вопросам применения налогового законодательства, разъяснения должны:

- исходить от уполномоченного государственного органа, имеющего право разъяснять налоговое законодательство (Минфин и ФНС России);
- быть оформлены письменно, иметь исходящий номер и дату;
- быть адресованы непосредственно плательщику или неопределенному кругу лиц;

- носить конкретный характер (по данному вопросу);
- быть подписаны руководителем уполномоченного государственного органа (его заместителем) или другим уполномоченным должностным лицом.

Должностными лицами, уполномоченными излагать официальную позицию Министерства финансов РФ в письменных разъяснениях по вопросам применения налогового законодательства РФ, являются:

- министр финансов РФ и его заместители;
- директор Департамента налоговой и таможенно-тарифной политики и его заместители.

Иными словами, только разъяснения этих должностных лиц являются официальной позицией Минфина России.

При этом не имеет значения, адресовано разъяснение налогоплательщику, запросившему разъяснение, или неопределенному кругу лиц. Поэтому плательщики вправе использовать официальные разъяснения независимо от того, из какого источника они узнали об этих разъяснениях (из публикаций в официальных изданиях, другой периодической печати или из информационной справочно-правовой системы). Все плательщики могут применять рекомендации Минфина и ФНС России независимо от того, являются они авторами официального запроса или нет.

Многие плательщики по сложившейся традиции обращаются со спорными вопросами о применении налогового законодательства в налоговые инспекции, руководствуясь, очевидно, соображением о том, что важнее знать позицию того органа, который фактически проводит налоговые проверки. Однако инспекции не имеют права давать разъяснения по этим вопросам. В таких случаях они должны в 5-дневный срок переадресовать запрос в Минфин РФ, финансовые органы субъектов РФ или органы местного самоуправления. При этом плательщик должен быть уведомлен, что его запрос переадресован.

Нередко ФНС и Минфин России по одному и тому же вопросу применения налогового законодательства имеют различные позиции. Для обеспечения согласованных действий между этими органами по вопросам, входящим в их компетенцию, в 2005 г. была создана Межведомственная комиссия по координации их взаимодействия. Ее основными задачами являются:

- выработка единой позиции по вопросам применения налогового законодательства и иных нормативных правовых актов, регулирующих деятельность налоговых органов;

- подготовка предложений по совершенствованию налогового законодательства и иных нормативных правовых актов, регулирующих деятельность налоговых органов;
- подготовка решений по иным вопросам в налоговой сфере, возникающим при взаимодействии Минфина и ФНС России.

Комиссия рассматривает проблемные вопросы налогообложения. Она осуществляет разработку согласованных решений по обсуждаемым вопросам и формирование единых подходов по вновь возникающим проблемам в сфере налогообложения, связанных как с практикой применения действующих норм налогового законодательства, так и с изменениями законодательства. Работа Комиссии осуществляется в форме согласительного совещания представителей двух органов.

По результатам обсуждения каждого вопроса Комиссия принимает определенные решения либо дает конкретные поручения Минфину или ФНС России о подготовке соответствующих разъяснений, указаний или предложений.

Если плательщик выполняет письменное разъяснение по вопросам применения налогового законодательства, данных уполномоченным органом, то это признается обстоятельством, исключаящим вину лица в совершении налогового правонарушения. При отсутствии вины в совершении налогового правонарушения лицо не может быть привлечено к ответственности. В таком случае налоговый орган выносит решение об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Статьи, комментарии в средствах массовой информации, ответы на вопросы, данные государственными служащими в справочно-правовых системах, не представляют собой официальные разъяснения, а являются личным мнением служащего соответствующего органа. Иногда плательщики пытаются использовать информацию, отраженную в таких разъяснениях, в целях освобождения от ответственности. Однако освобождение плательщика от ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплаты суммы налога и пеней, возникших вследствие правонарушения.

В постановлении Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» указано, что «не имеет значения, кому адресовано разъяснение — конкретному плательщику или неопределенному кругу лиц».

В отечественной практике официальные разъяснения (инструкции, обзоры, методические указания) получили широкое применение и признание в сфере налогово-правового регулирования. Эти документы, не имея формально общеобязательной юридической силы, оказывают тем не менее значительное ориентационное влияние на участников налоговых правоотношений. Добровольное признание и длительное использование обнародованных официальных рекомендаций приводит к тому, что они приобретают характер устоявшейся практики, трансформируются в правовые обычаи, превращаются в конце концов в своего рода источник налогового права. Многие из них выходят за рамки обычных рекомендаций и фактически воспринимаются субъектами налогового права как нормативные акты.

Разъяснения уполномоченных органов подразделяются на нормативные и казуальные (см. раздел 3.3).

Плательщик может не согласиться с полученным разъяснением и отстаивать свою позицию. При этом он не может быть привлечен к ответственности за невыполнение норм подобного разъяснения, так как оно не относится к налоговому законодательству. В Определении Конституционного Суда РФ от 10 июля 2003 г. № 316-О разъяснено, что плательщик не может привлекаться к ответственности за нарушение предписаний, содержащихся в ведомственном нормативном акте.

Налогоплательщики (организации, предприниматели и физические лица) в последнее время активно используют право на обжалование решений государственных органов, которые не соответствуют НК РФ и нарушают права и интересы заявителей.

Обжалование решений государственного органа. В соответствии с п. 1 ст. 198 Арбитражного процессуального кодекса РФ (АПК РФ) граждане, организации и иные лица вправе обратиться в арбитражный суд с заявлением о признании недействительными ненормативных правовых актов, незаконными решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц, если считают, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действие (бездействие) не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают права и законные интересы граждан и организаций в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, незаконно возлагают на них какие-либо обязанности. Такие споры арбитражные суды согласно ст. 29 АПК РФ рассматривают в порядке административного судопроизводства.

Ненормативный акт государственного органа, не соответствующий закону или иным правовым актам и нарушающий гражданские права и охраняемые законом интересы гражданина или юридического лица, может быть признан судом недействительным (ст. 13 ГК РФ). Согласно ст. 65 АПК РФ обязанность доказывания обстоятельств, на которых стороны основывают свои требования, возложена на сторону, которая ссылается на такие обстоятельства.

Ненормативным правовым актом является акт государственного органа или органа местного самоуправления о правах и обязанностях определенного физического или юридического лица либо группы лиц, который содержит обязательные предписания, распоряжения, влекущие за собой юридические последствия и нарушающие гражданские права и охраняемые законом интересы. Недействительным ненормативный акт может быть признан при одновременном наличии двух условий: нарушении права заявителей и несоответствии закону.

Обжалование письменных разъяснений государственного органа. Заявители нередко пытаются обжаловать в качестве ненормативного правового акта государственного органа письменные разъяснения государственного органа, данные в пределах его компетенции.

Напомним: согласно ст. 34.2 НК РФ Минфин России дает письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства РФ.

В связи с этим на практике у налогоплательщиков часто возникает вопрос о возможности обжалования в суде письменных разъяснений, данных налоговым органом по месту учета налогоплательщика в ответ на конкретный вопрос. Как правило, в таких случаях налогоплательщики считают, что полученный ими ответ на конкретный вопрос применения налогового законодательства является решением государственного органа, которое они вправе оспорить в судебном порядке. Однако при принятии решения об оспаривании таких разъяснений в судебном порядке налогоплательщику следует иметь в виду следующее.

В соответствии со ст. 29 и 197 АПК РФ арбитражные суды рассматривают дела об оспаривании ненормативных правовых актов органов государственной власти РФ, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности. При этом предметом оспаривания являются акты, содержащие индивидуальные предписания, на-

правленные на установление, изменение или отмену прав и обязанностей конкретных лиц в сфере предпринимательской или иной экономической деятельности.

3.5. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ: ПОНЯТИЕ И ОСНОВНЫЕ ПРИЗНАКИ. УЧАСТНИКИ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ

Существуют хозяйственные и жизненные ситуации, где отношения между субъектами могут осуществляться, вообще говоря, и без правового регулирования. Продавец может продать покупателю товар без заключения договора, не учитывая требования ГК РФ к сделкам купли-продажи. Один гражданин может ссудить другому на некоторый срок некоторую сумму без какого-либо письменного оформления. Эти и многие другие отношения могут не регулироваться договором или законом, т.е. не приобретать форму правоотношений. Заметим, впрочем, что лучше, если приведенные отношения будут засвидетельствованы письменным договором, соответствующим закону. Описанные ситуации, когда отношения не обязательно переходят в правоотношения, возможны в отраслях частного права.

Налоговые же отношения по своей природе не могут складываться вне налоговых правоотношений. Причем они регламентируются не договором, а налоговым законом. Действительно, странно выглядела бы ситуация добровольной, без властного законодательного принуждения со стороны государства уплаты налога физическим лицом или организацией. Это обязательный признак любой отрасли публичного права.

Налоговое правоотношение — это специфический результат воздействия нормы налогового права на фактическое налоговое отношение. Правоотношение есть форма осуществления права, а не форма права, оно является средством регулирования налоговых отношений, а не их регулятором (таковым остается норма права). Налоговые правоотношения как сознательно-волевые отношения всегда возникают на основе норм права и представляют собой связь юридических субъективных прав и субъективных же обязанностей их участников. Все налоговые правовые отношения — это налоговые отношения, урегулированные нормами права, субъекты которых являются носителями субъективных прав и субъективных юридических обязанностей*. Содержанием правового отношения,

* Гражданско-правовые отношения, как, впрочем, и другие частноправовые отношения, — это лишь *часть* гражданских отношений.

помимо права и обязанности, является и поведение (исполнение порядка налогообложения). Не следует разрывать содержание налоговых правоотношений и сводить их только к правам и обязанностям, поскольку без поведения нет юридического взаимодействия и, кроме того, связь правовых и материальных отношений упрощается.

Нормы налогового права оказывают активное влияние на налоговые отношения. Воздействуя на волю участников этих отношений, они в конечном счете способствуют развитию системы налогообложения в нужном направлении, удовлетворяющем интересы общества.

Норма налогового права и налоговое правоотношение тесно связаны:

- для правоотношения характерно воздействие государственной воли на волю его участников (как физических лиц и организаций, так и самого государства в лице уполномоченных им органов);
- структура норм права определяет структуру правоотношения. Гипотеза выступает в форме идеальной модели юридического факта, а диспозиция — в виде идеально сформулированных прав и обязанностей сторон налоговых отношений.

Правоотношения в отрыве от норм права не существуют. Нормы налогового права не регулируют налоговых правоотношений. Они регламентируют фактические налоговые отношения и тем самым порождают правовые отношения.

Структура правового отношения всегда образует связь субъективных прав и обязанностей. При этом субъективное право одного субъекта корреспондирует с обязанностью другого и наоборот.

Структура правоотношения — это его внутреннее содержание. По отношению к регулируемым хозяйственным и жизненным обстоятельствам правоотношение в целом выступает в качестве формы, когда возможное и должное поведение служит формой опосредования регулируемых нормами права налоговых отношений.

Налоговые правоотношения имеют длящийся характер: они возникают, осуществляются и, наконец, прекращаются. При этом участие разных субъектов в правоотношении по взиманию конкретного налога с конкретного налогоплательщика может начинаться и прекращаться в разные моменты и иметь существенно различную продолжительность:

- у лица, признаваемого налогоплательщиком этого налога, правоотношение по взиманию конкретного налога начинается, как только возникает объект налогообложения. По окончании налогового периода, в рамках которого возник объект, налогоплательщик исчисляет налоговую базу, а также осуществляет все другие предусмотренные законом процедуры исчисления суммы налога. В установленные сроки плательщик дает платежное поручение банку на перечисление исчисленной суммы налога в соответствующий бюджет. На этом для налогоплательщика правоотношение прекращается;
- у банка налоговое правоотношение начинается с момента поступления к нему платежного поручения налогоплательщика и прекращается с момента исполнения этого поручения или возврата налогоплательщику неисполненного поручения на перечисление соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;
- у органа казначейства правоотношение начинается с момента поступления денежных средств и прекращается с момента отражения на лицевом счете организации, которой открыт лицевой счет, операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджетную систему РФ;
- у налогового органа налоговые правоотношения возникают, осуществляются и прекращаются в соответствии с порядком, предусмотренным для проведения камеральных и выездных налоговых проверок (ст. 88 и 89 НК РФ). Если учесть, что налоговые проверки зачастую проводятся выборочно, то рассматриваемое правоотношение может и не возникнуть вовсе.

Таким образом, с момента предъявления в банк платежного поручения плательщик считается исполнившим свою налоговую обязанность и не несет ответственности за реальное поступление уплаченных им средств на бюджетный счет. Но само правоотношение по взиманию налога продолжается вплоть до зачисления средств на счет соответствующего бюджета. В подтверждение тезиса о полноценном участии налогового права в регулировании отношений по зачислению налога на бюджетный счет можно привести ст. 2 НК РФ, которая к предмету регулирования налогового законодательства относит отношения по взиманию налогов и сборов, и ст. 60 НК РФ, которая устанавливает обязанность банков исполнять платежные поручения плательщиков на перечисление налога

в соответствующие бюджеты. Более того, бюджет, в доходы которого подлежит зачислению налог, иногда указывается как существенный элемент юридического состава налога.

Субъект налогового правоотношения — это лицо, орган, организация, наделенные государством способностью быть носителями юридических прав и обязанностей. Отсюда понятие правосубъектности, которое включает такие свойства субъекта, как правоспособность и дееспособность. Эти свойства юридические, определяемые законом; они не даны субъектам от природы, они формулируются в субъективном праве. В целом это признание правом способностей субъектов к социальному действию.

Важные требования, которые закон предъявляет к юридическим и физическим лицам — участникам налоговых отношений, — это соответственно *правоспособность* (способность иметь права и нести обязанности) и *дееспособность* (способность своими действиями приобретать и осуществлять права, создавать для себя обязанности и исполнять их).

В отличие от физических лиц, дееспособность которых наступает *по достижении определенного возраста* и не требует специального санкционирования со стороны государства, юридическое лицо становится правоспособным (может иметь права, соответствующие целям деятельности, и нести связанные с этой деятельностью обязанности) только с момента его создания — *государственной регистрации*. Правоспособность юридического лица прекращается в момент завершения его *ликвидации* — после внесения записи о ликвидации юридического лица в единый государственный реестр.

Если налогоплательщиком заявлено требование о защите права, регулируемого нормами налогового законодательства, то для признания за лицом процессуальной правоспособности имеет значение наличие у него налоговой правоспособности.

Налоговую правоспособность можно определить как установленную нормами налогового права способность быть носителем юридических прав и обязанностей в сфере отношений по установлению, введению и взиманию (уплате) налогов, а также в отношениях, возникающих в процессе осуществления налогового контроля и привлечения указанного носителя к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Содержанием налоговой правосубъектности является комплекс прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, вытекающий непосредственно из закона независимо от присутствия

в конкретных правоотношениях, т.е. налоговый статус лица или организации. Так, далеко не все граждане получают доходы; тем не менее все они являются плательщиками налога на доходы физических лиц.

Субъектами налогового права являются:

- физические (частные) лица (граждане, должностные лица, иностранцы, лица без гражданства в пределах предоставленных им прав);
- юридические лица (организации, государственные органы, государственные и муниципальные унитарные предприятия, учреждения, общественные организации и т.п.);
- государство, субъекты Федерации, муниципальные образования.

В зависимости от характера регулируемых отношений, норм права каждая отрасль права соотносит правоспособность с правами и обязанностями, определяет момент наступления правоспособности. В государственном праве правоспособность наступает в полном объеме с 18-летнего возраста, в трудовом — с 16-летнего, в уголовном (т.е. деликтная правоспособность) — с 16-летнего, а по некоторым составам — с 14-летнего. Налоговая правоспособность по общему правилу наступает с рождения. Например, иметь имущество, а потому уплачивать налог на имущество физических лиц может и малолетний ребенок, а также не родившийся наследник (через законных представителей). Однако физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности лишь с 16-летнего возраста.

Юридическими лицами признаются различные организации, которые имеют в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество, могут от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцами и ответчиками в судах.

Правоспособность и дееспособность юридического лица совпадают во времени и возникают в момент его государственной регистрации, и прекращаются в момент завершения его ликвидации, когда об этом вносится запись в единый государственный реестр юридических лиц.

Ранее (см. раздел 1.2) была дана подробная характеристика основного участника налоговых правоотношений — налогоплательщика. Здесь охарактеризуем других субъектов этих правоотношений.

Не всегда налоги исчисляются и уплачиваются самим налогоплательщиком. В случаях, определенных НК РФ, обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет (внебюджетный фонд) налогов возложены на иных лиц, которые на этом основании приобретают статус *налоговых агентов*. Ими могут быть российские организации, постоянные представительства иностранных организаций, физические лица — индивидуальные предприниматели, частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой, нанимающие работников. Предметом действий налогового агента может быть только налог, но не сбор.

Известно, что агентские функции осуществляются одним лицом в интересах и по поручению другого лица или в силу закона. Основными признаками этих функций являются:

1) наличие двух обязательных субъектов — лица, в пользу которого выполняются определенные действия, и лица, выполняющего в его пользу те или иные действия. В установленных ситуациях обязанность агента действовать в чужом интересе может вытекать из требований закона;

2) действие агента в чужих интересах;

3) в результате действий агента права и обязанности могут возникать либо у него, либо у лица, в интересах которого он действует.

Лица, выполняющие агентские функции, можно подразделить на две группы:

1) содействующие уплате и поступлению налогов и сборов в бюджет:

- налоговые агенты;
- представители налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов;

2) содействующие налоговому администрированию:

- банки;
- органы регистрации.

Впрочем, такое деление достаточно условно. Так, банки выполняют полномочия, которые позволяют их отнести и к первой, и ко второй группам.

Возникновение обязанностей налогового агента определяется в законодательном порядке по каждому виду налога. Удержание налогового платежа производится из причитающихся плательщику денежных средств и производится независимо от его волеизъявления. В настоящее время налоговыми агентами производится

исчисление следующих налогов: налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций и НДС.

Обязанности налогового агента у организации или физического лица могут возникать главным образом в следующих случаях:

- организации и физические лица, нанимая работников, обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджет и внебюджетные фонды налог на доходы физических лиц;
- российские организации при выплате дохода иностранной организации, не имеющей постоянных представительств и получающей доходы на территории РФ, уплачивают налог на прибыль и НДС;
- российские организации, выплачивая дивиденды своим акционерам и участникам, исчисляют, удерживают и перечисляют в бюджет налог на эти доходы;
- российские организации и предприниматели, приобретающие в Российской Федерации товары у иностранных лиц, не состоящих на налоговом учете в России, расплачиваясь за эти товары, удерживают исчисленный агентами НДС;
- арендаторы федерального имущества, имущества субъектов РФ и муниципального имущества, а также органы, организации и предприниматели, осуществляющие реализацию конфискованного имущества, бесхозяйных ценностей, кладов и скупленных ценностей, ценностей, перешедших государству по праву наследования, перечисляют оплату соответствующим государственным и муниципальным органам за вычетом исчисленных сумм НДС.

Налоговые агенты, как правило, имеют те же права, что и плательщики.

Агенты обязаны:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых плательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

2) сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у плательщика и о сумме задолженности плательщика;

3) вести учет выплаченных плательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому плательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение возложенных на него обязанностей агент несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Еще одним участником налоговых правоотношений являются **налоговые органы**. Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет иных обязательных платежей.

В систему этих органов входят ФНС России и ее территориальные органы. Вышестоящий налоговый орган наделен правом отменять решения нижестоящих налоговых органов, если эти решения не соответствуют законодательству.

Отдельными федеральными законами и принятыми в соответствии с ними нормативными правовыми актами налоговые органы наделены полномочиями, не относящимися к налоговому контролю. Так, ФНС России переданы функции по представлению интересов РФ перед кредиторами в процедурах банкротства.

Органы исполнительной власти могут издавать подзаконные нормативные правовые акты, которые обязательны для плательщиков при условии, что:

- они издаются в предусмотренных налоговым законодательством случаях;
- содержание издаваемых актов не изменяет и не дополняет налоговое законодательство.

Функции по изданию нормативных правовых актов по вопросам налогообложения закреплены за Министерством финансов РФ. Оно обладает полномочиями по изданию приказов об утверждении различных форм отчетности и инструкций по их заполнению. Так, Минфин России определяет форму и порядок представления в налоговые органы реестров счетов-фактур; форму ведения налоговыми агентами учета доходов, полученных от них физическими лицами; форму Книги учета доходов и расходов и порядок отражения в ней хозяйственных операций организациями и предпринимателями, применяющими упрощенную систему обложения, и т.д.

Регулирование форм и методов налогового контроля осуществляется приказами Минфина России. Речь, в частности, идет об установлении особенностей постановки на учет плательщиков, в том числе крупнейших, иностранных организаций; об определении

порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера плательщика; об установлении порядка хранения алкогольной продукции, находящейся под действием режима налогового склада; порядка функционирования постоянно действующих налоговых постов.

Функции по нормативно-правовому регулированию распределены между Минфином и ФНС России таким образом, что отдельные документы, связанные с налоговым контролем, утверждает ФНС, например: форму налогового уведомления и требования об уплате налога; форму свидетельства и уведомлений о постановке на учет; форму решения о проведении выездной налоговой проверки; форму и требования к составлению акта проверки и некоторые другие.

Налоговые органы занимаются информированием плательщиков, т.е. доведением до их сведения или воспроизведением информации, содержащейся в актах налогового законодательства и принятых в соответствии с ними нормативных правовых актах.

Плательщики вправе получать от налоговых органов (в том числе письменно) информацию о:

- действующих налогах и сборах;
- законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах;
- порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;
- правах и обязанностях плательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;
- порядке заполнения форм документов, представляемых в налоговые органы.

Разъяснения по вопросам применения налогового законодательства плательщик вправе получать от Министерства финансов РФ и финансовых органов. Причем Минфин России предоставляет разъяснения о применении законодательства. Финансовые же органы субъектов РФ отвечают на вопросы, связанные с применением регионального законодательства. Обязанность письменно разъяснять применение нормативных правовых актов о местных налогах и сборах возлагается на финансовые органы местного самоуправления.

Налоговые органы должны учитывать разъяснения финансовых органов, адресованные плательщикам. Обстоятельством, исключаящим вину плательщика в совершении налогового правонарушения, признается выполнение письменных разъяснений, данных финансовым или иным уполномоченным органом либо его долж-

ностным лицом. Плательщики, которые следуют письменным разъяснениям, полученным от налоговой инспекции, и нарушают при этом налоговое законодательство, также освобождаются от ответственности, если разъяснение было предоставлено налоговым органом.

Разъяснение может содержаться как в документе нормативного характера, включая акты индивидуально-правового характера, так и в письмах, направленных плательщику.

Плательщик вправе не согласиться с полученным разъяснением и отстаивать свою позицию. В этой связи все разъяснения по спорным вопросам законодательства, предоставляемые плательщикам налоговыми органами, должны быть в предварительном порядке согласованы ФНС с Минфином России. Поручения Министерства финансов РФ станут обязательными для исполнения органами федеральной службы. Министерство вправе отменить противоречащее законодательству решение службы.

Немаловажную роль в налоговых правоотношениях играют **коммерческие банки и другие кредитные организации**, имеющие лицензию ЦБ РФ. Они принимают активное участие в налоговом администрировании, представляют государственный интерес, который заключается в заинтересованности государства и муниципальных образований в полном и своевременном поступлении налогов и сборов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды. Приказом МНС России от 4 марта 2004 г. утверждены формы документов, содержащих информацию об открытии (закрытии) банковского счета, изменении номера счета юридических лиц и предпринимателей.

Банки исполняют решения о бесспорном взыскании сумм налогов и пеней со счетов плательщиков и решения о приостановлении операций по счетам. Государство использует банки также в целях налогового контроля. Банки открывают счета организациям и предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Банки обязаны сообщить об открытии или закрытии счета организации, предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в 5-дневный срок со дня открытия или закрытия счета. В обязанность банков также входит выдача налоговым органам справок по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица в течение 5 дней с момента получения запроса. Таким образом, банки осуществляют агентские функции и реализуют чужой интерес посредством ис-

полнения поручений плательщика на списание с его расчетного счета сумм налога, а также исполнения решений государственных органов. В данном случае банки можно отнести и к группе лиц, содействующих уплате и поступлению налогов и сборов в бюджет, и к группе лиц, содействующих налоговому администрированию.

Участниками налоговых правоотношений являются также *органы внутренних дел*. Систему органов внутренних дел образует Министерство внутренних дел РФ и его территориальные подразделения. Функции по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений осуществляет специальная служба в составе МВД России — Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям (ФСЭНП). Эта служба подчинена непосредственно министру, а функции по координации ее деятельности осуществляет первый заместитель министра — начальник Службы криминальной милиции.

В функции ФСЭНП входят:

- организация выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия преступлений в сфере экономики, по которым производство предварительного следствия обязательно, налоговых преступлений, а также преступлений против интересов государственной власти, совершаемых в федеральных органах власти;
- 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.

Разграничение функций между налоговыми органами и органами внутренних дел обусловлено степенью общественной опасности деликтов в сфере налогообложения: налоговые преступления расследуются ФСЭНП, административные налоговые правонарушения рассматриваются налоговыми органами.

Органы внутренних дел оказывают помощь налоговым органам при исполнении ими служебных обязанностей, обеспечивая принятие законных мер по привлечению к ответственности лиц, злостно препятствующих выполнению налоговыми органами своих функций.

Правоохранительные органы не вправе подменять налоговые органы.

По запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют в проводимых выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных

к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в 10-дневный срок со дня выявления вышеуказанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Иными словами, органы внутренних дел ограничивают свою деятельность лишь участием в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

По закону органы внутренних дел не являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Закрепление полномочий налоговых органов и органов внутренних дел представляется оптимальным как с позиции защиты интересов плательщиков от необоснованного вмешательства органов государства в их финансово-хозяйственную деятельность, так и с позиции интересов государственной казны, совершенствования государственного управления в налоговой сфере, борьбы с налоговыми преступлениями и правонарушениями.

Для выполнения функций по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений органы внутренних дел имеют доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну.

Органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные плательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Работники органов внутренних дел за неправомерные действия или бездействие в сфере налогообложения могут нести дисциплинарную, административную или уголовную ответственность.

Для полноты характеристики участников налоговых правоотношений следует остановиться на *отношениях представительства при налогообложении*. Уплата налога (сбора) производится плательщиком самостоятельно, если не установлено иное. Плательщики и налоговые агенты не вправе поручить перечисление налогов в бюджет третьим лицам. Зачастую предприятия перепоручают уплату налогов своим должникам, которые таким образом рассчитываются за приобретенные товары, работы или услуги. Налоговые же органы такие платежи не засчитывают, ссылаясь на ст. 45 НК РФ. Чтобы перечислить налог, нужно самостоятельно подписать платежные документы, а затем перевести деньги со своего счета или внести наличными из своей же кассы. Перепоручить это нельзя даже законным или уполномоченным представителям. Все сказан-

ное в равной мере относится и к налоговым агентам. Налоги, удержанные из доходов плательщиков, агент обязан направить в бюджет со своего счета или из своей кассы.

Уплата налога за него третьими лицами возможна только в случаях, установленных НК РФ. К таким случаям относятся:

1) удержание и перечисление в бюджет налога агентами (ст. 24);

2) уплата налога учредителями (участниками) в случае недостаточности средств у ликвидируемой организации (п. 2 ст. 49);

3) уплата налога правопреемником в случае реорганизации юридического лица (п. 2 ст. 50);

4) уплата налога за счет стоимости заложенного имущества третьего лица (п. 3 ст. 73);

5) уплата налога поручителем (ст. 74);

6) уплата налога законным или уполномоченным представителем плательщика (гл. 4).

Исполнение налоговой обязанности третьим лицом по соглашению с плательщиком в иных случаях неправомерно.

Плательщику предоставлено право участвовать в налоговых отношениях через законного или уполномоченного представителя.

Законные представители налогоплательщика. Для юридических лиц таковыми признаются лица, уполномоченные представлять организацию на основании закона или ее учредительных документов. Перечень лиц, уполномоченных представлять организацию на основании закона или учредительных документов без доверенности, определяется гражданским законодательством:

- единоличные исполнительные органы юридических лиц;
- руководитель другой коммерческой организации или предприниматель, которому по решению общего собрания акционеров (участников) переданы по договору полномочия исполнительного органа общества.

Действия (бездействие) законных представителей организации, совершенные в связи с ее участием в налоговых правоотношениях, признаются действиями (бездействием) самой этой организации: при совершении представителем юридического лица деяния в нарушение законодательства ответственность будет нести само юридическое лицо, а не представитель.

Субъектом налогового правоотношения является сам плательщик независимо от того, лично он участвует в этом правоотношении либо через законного или уполномоченного представителя. Поэтому при решении вопроса о привлечении плательщика к от-

ответственности за то или иное нарушение законодательства о налогах и сборах действия (бездействие) его представителя расцениваются как действия (бездействие) самого плательщика. При этом последствия ненадлежащего исполнения представителем возложенных на него обязанностей в сфере налогообложения определяются для представителя правилами соответственно гражданского, семейного или трудового законодательства.

Уполномоченные представители. Плательщики (налоговые агенты) вправе предоставить полномочия на участие в налоговых правоотношениях любому лицу (и юридическому, и физическому). Такая передача обязательно должна оформляться доверенностью. В ней может быть указано как общее поручение — осуществление представителем предоставленных налоговым законодательством прав и обязанностей плательщика, так и конкретный перечень действий в интересах плательщика. Например, получение требования об уплате налога, участие в налоговых проверках, обжалование актов налоговых проверок.

Нет специальных требований к лицам, осуществляющим полномочия представителя, поэтому уполномоченным представителем могут быть:

- любые физические лица, обладающие дееспособностью;
- предприниматели;
- юридические лица любой организационно-правовой формы.

Вместе с тем в законе перечислены лица, которые не вправе представлять интересы плательщика:

- должностные лица налоговых органов;
- должностные лица таможенных органов;
- должностные лица органов государственных внебюджетных фондов;
- судьи, следователи и прокуроры.

Представитель организации осуществляет полномочия только на основании доверенности, оформленной в порядке, установленном гражданским законодательством.

Уполномоченный представитель физического лица осуществляет полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности. Срок действия доверенности составляет 3 года. Если срок не указан, она сохраняет силу в течение года со дня ее совершения. Доверенность, в которой не указана дата ее совершения, недействительна.

Лицо, выдавшее доверенность, может в любое время ее отменить или передоверить, а лицу, которому выдана доверенность,

вправе отказаться от нее. Доверитель, выдавший доверенность, впоследствии отменивший ее, обязан известить об отмене представителя и известных ему третьих лиц, для представительства перед которыми была дана доверенность.

Правомерность исполнения представителями обязанности плательщиков по уплате налога. Обязанность по уплате налога считается исполненной плательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату налога при наличии достаточного денежного остатка на счете.

Личное участие плательщика в налоговых отношениях не лишает его права иметь представителя. Распоряжения о перечислении и выдаче средств со счета клиента банка могут осуществляться также и третьим лицом, полномочия которого должны быть удостоверены клиентом.

Таким образом, НК РФ не предусматривает возможность уплаты налога за плательщика за счет собственных средств представителя. Это означает, что представитель вправе исполнить обязанность плательщика по уплате налога только в части предъявления представителем соответствующего поручения в банк. При этом платежное поручение на уплату налога должно быть предъявлено в банк, в котором открыт счет плательщика и с которого будет произведено перечисление суммы налога.

Доверительное управление. Частным случаем представительства является заключение договора доверительного управления имуществом между плательщиком и уполномоченным представителем.

Например, доверительный управляющий может представлять в налоговый орган декларации плательщика — учредителя управления. При этом отношения между плательщиком и уполномоченным представителем регулируются гражданским законодательством. По договору доверительного управления имуществом одна сторона (учредитель управления) передает другой стороне (доверительному управляющему) на определенный срок имущество в управление, а другая сторона обязуется осуществлять управление имуществом в интересах учредителя или указанного им лица (выгодоприобретателя). При этом передача имущества в управление не влечет перехода права собственности на него к управляющему.

Доверительным управляющим может быть предприниматель или организация (за исключением унитарного предприятия). Деятельность управляющего осуществляется в предусмотренных законодательством и договором пределах полномочий собственника в отношении имущества, переданного в управление. Имущество,

переданное в управление, обособляется от другого имущества учредителя, а также от имущества управляющего.

Договор доверительного управления не является достаточным правовым основанием для представления управляющим интересов учредителя в сфере налогообложения. Если учредитель и управляющий достигли договоренности в отношении представительства в сфере налогообложения, соответствующие полномочия управляющего должны быть оформлены доверенностью.

Однако уплата налога в любом случае должна проводиться плательщиком самостоятельно, если иное не установлено налоговым законодательством. В частности, если физическое лицо как учредитель управления передало в управление специализированной организации как доверительному управляющему ценные бумаги, то управляющий будет являться налоговым агентом по отношению к учредителю (физическому лицу) и должен будет исчислить и удержать налог с полученного дохода в его пользу.

Поручительство. Исполнение обязанности плательщика по уплате налогов может обеспечиваться поручительством третьего лица в случае принятия решения уполномоченным органом об изменении плательщику сроков исполнения обязанностей по уплате налогов.

В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность плательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. Поручителем вправе выступать как юридическое, так и физическое лицо. Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством договором между налоговым органом и поручителем.

При неисполнении плательщиком налоговой обязанности поручитель и плательщик несут солидарную ответственность: кредитор (налоговый орган) вправе требовать исполнения как от всех должников (плательщика и поручителя) совместно, так и от любого из них в отдельности полностью или частично. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

Следовательно, исполнение поручителем обязанности плательщика по уплате налогов возможно при наличии следующих условий:

- имеется решение уполномоченного органа об изменении срока уплаты налога плательщику;

- заключен договор поручительства между налоговым органом и поручителем;
- плательщик не исполнил в срок обязанность по уплате причитающейся суммы налога и пеней.

Субъективные права и субъективные юридические обязанности составляют юридическое содержание правоотношения. Без них нет и самого правоотношения.

Субъективное право — это установленная в объективном праве способность пользоваться определенными социальными благами, вид и мера возможного поведения субъектов как право субъектов на собственные действия. Субъективная юридическая обязанность — необходимость определенного поведения, обеспечивающего пользование другими субъектами благами, вид и мера должного поведения обязанного субъекта.

Субъективное право в налоговом правоотношении принимает форму правомочия, которым охватывается как мера поведения самого управомоченного органа власти, так и его возможность требовать определенного поведения от обязанного уплачивать налоги субъекта. При препятствовании реализации прав и обязанностей правомочие превращается в правотребование. В крайнем случае возникает необходимость правопритязания — обращения за защитой нарушенного права к государственным органам (арбитражному суду либо суду общей юрисдикции).

Конкретное фактическое обстоятельство, с которым норма налогового права связывает возникновение, изменение или прекращение налогового правоотношения, традиционно называют **юридическим фактом**. Юридические факты предусмотрены в гипотезе нормы права. Их наличие неизбежно влечет налоговые последствия. К налоговым последствиям приводит множество самых различных юридических фактов.

Некоторые юридические факты устанавливают, изменяют или прекращают налоговые правоотношения. Это касается как субъектов правоотношений, так и содержания их прав и обязанностей.

Юридические факты могут порождаться сознательным волевым поведением участников налоговых отношений, а могут и не зависеть от воли и сознания. Однако к действиям относятся не только внешне выраженные волеизъявления, активные поступки, но и сознательные воздержания от действий. В качестве самостоятельного вида можно рассматривать состояния, которые могут быть

результатом как события, так и действия. Как правило, состояние — это являющийся во времени юридический факт.

Юридические факты могут быть правомерными и неправомерными.

В налоговом праве имеются специальные нормы, регламентирующие процесс формирования юридических фактов (например, нормы об исковой давности). Так, в ст. 113 НК РФ «Давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения» установлено, что лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого оно совершено, истекли 3 года.

Следует учесть и наличие так называемых правовых презумпций, под которыми понимается подтвержденное предшествующим опытом и закрепленное в последующем в нормах права предположение о наличии или отсутствии юридических фактов, основанное на связи предполагаемых и наличных фактов^{*}. В налоговом праве используется множество презумпций, в частности:

- 1) добросовестности налогоплательщика;
- 2) доказывания налогового органа по искам о взыскании налоговых санкций;
- 3) включенности в сумму любого платежа суммы НДС;
- 4) правоты налогоплательщика в случаях, когда сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах неустраиваемы;
- 5) соответствия договорной цены уровню рыночных цен и основания и порядок опровержения налоговым органом этой презумпции;
- 6) возмездности обязательства;
- 7) облагаемости (налогом следует облагать все объекты, за исключением тех, которые прямо перечислены в законе)^{**};
- 8) равноценности обмениваемых товаров, если из договора мены не вытекает иное;

^{*} Презумпция (лат. *praesumptio* — предположение) — признание факта юридически достоверным, пока не будет доказано обратное (например, презумпция невиновности) // Современный словарь иностранных слов. М.: Русский язык, 1992. С. 486.

^{**} Подробнее о презумпции облагаемости см. раздел 1.2 настоящего учебника.

- 9) наличия постоянного представительства иностранной организации;
- 10) получения решения, уведомления;
- 11) распределения как прибыли, так и убытков пропорциона долям участников полного товарищества в складочном капитале;
- 12) наличия у налогоплательщика тех или иных документов;
- 13) предпринимательской деятельности организации и предпринимателя.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Сформулируйте определение нормы налогового права, а также определения элементов налоговой нормы.
2. По каким критериям производят классификацию норм налогового права?
3. Какими признаками обладают нормы налогового права?
4. Опишите порядок осуществления различных налогово-правовых норм, а также элементов правовой нормы.
5. В соответствии с какими критериями обычно классифицируют виды толкования норм налогового права?
6. По каким основным причинам налогоплательщики обращаются в налоговые и финансовые органы за толкованием смысла правовых норм?
7. Какие органы государственной власти уполномочены давать официальные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства и каковы при этом их полномочия?
8. В каком порядке происходит обжалование решений государственного органа в случае несогласия налогоплательщиков с официальными разъяснениями финансовых и налоговых органов?
9. Что такое налоговое правоотношение и как связаны между собой норма налогового права и налоговое правоотношение?
10. Дайте характеристику субъектов налоговых правоотношений и рассмотрите их права и обязанности.
11. Как организуются отношения представительства при налогообложении?
12. В чем состоят субъективные права и субъективные юридические обязанности как составляющие части юридического содержания правоотношения?

Глава 4

НАЛОГОВОЕ ПРАВО В СИСТЕМЕ ЮРИДИЧЕСКИХ НАУК

4.1. ПРЕДМЕТ И МЕТОД НАЛОГОВОГО ПРАВА. НАЛОГОВОЕ ПРАВО КАК САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ ОТРАСЛЬ ПРАВА

Периоды активных перемен в социально-экономической жизни совпадают со значительными изменениями в национальном праве. Именно такой период переживает сейчас российское общество.

Одной из особенностей современного периода развития системы права является дальнейшая его дифференциация по отраслям, подотраслям, правовым институтам, субинститутам, имеющим свой особый предмет регулирования и обладающим специфическими чертами. Одновременно основополагающим представляется деление права на международное, создаваемое совместной волей двух или более государств, и национальное, целиком находящееся в компетенции одного государства.

Для развития экономики необходима эффективная налоговая система, существование которой невозможно без мер по ее правовой защите. Такую защиту призвано обеспечивать налоговое право. **Налоговое право** — это система юридических норм, устанавливающих виды налогов в данном государстве, порядок взимания и регулирования отношений, связанных с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств.

Деление права на отрасли, имеющее профилирующее, определяющее влияние на все развитие права и законодательства, основывается на нескольких критериях:

- 1) каждая самостоятельная отрасль права должна иметь свой специфический предмет правового регулирования;
- 2) каждая такая отрасль должна пользоваться своим методом правового регулирования;
- 3) в профессиональном сообществе (среди ученых — юристов и экономистов — и практикующих специалистов) должна сложиться традиция воспринимать эту отрасль как самостоятельную;

4) отрасль, претендующая на самостоятельность, должна располагать своими источниками права, специфическим законодательством, соответствующим образом систематизированным, а в лучшем случае — кодифицированным.

При этом основными объективными критериями являются предмет и метод правового регулирования. Самостоятельность же законодательной базы и мнение профессионального сообщества относятся к важным, непременным, но субъективным критериям.

Предмет правового регулирования составляет совокупность однородных общественных отношений, регламентирующихся нормами некоего правового образования, который и именуют отраслью права. Отношения, составляющие предмет налогового права, в значительной мере являются имущественными (в денежной форме). В частности, предмет налогового права — это отношения между участниками налоговых правоотношений по поводу установления, введения и взимания налогов. Предмет правового регулирования называют материальным критерием выделения отраслей права.

В отечественном законодательстве предмет налогово-правового регулирования определяется путем простого перечисления отношений, регулируемых налоговым законодательством. Согласно ст. 2 НК РФ он включает исчерпывающий перечень отношений по:

- установлению, введению и взиманию налогов и сборов;
- осуществлению налогового контроля;
- обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Отсюда следует, что предмет налогового права — это комплекс общественных отношений, которые возникают в сфере мобилизации централизованного фонда денежных средств. Он предназначен для финансирования задач и функций публично-территориального образования (Российской Федерации, ее субъекта, муниципального образования) посредством взимания налогов (сборов), целью которых является распределение бремени публичных расходов путем согласования частных и публичных интересов.

Дополнительным критерием для выделения отраслей в системе права выступает **метод правового регулирования**, под которым понимается совокупность юридических приемов и средств, при помощи последних осуществляется правовое регулирование качественно однородных, обособленных общественных отношений.

Метод правового регулирования представляет собой способы, средства правового воздействия на сознание и поведение людей, деятельность организаций и учреждений. Эти методы служат достижению целей, которые определены в правовых актах и рассчитаны на получение желаемых результатов. Метод правового регулирования также называют юридическим критерием выделения отраслей права.

Различие между отраслями по методу регулирования состоит в удельном весе используемых императивных и диспозитивных норм. Поскольку удельный вес императивных и диспозитивных норм в каждой отрасли права индивидуален, используя только этот критерий, можно сделать вывод: у каждой отрасли свой собственный метод регулирования. Элементами метода правового регулирования являются:

- характер общего юридического положения субъектов, т.е. правоспособность, дееспособность, компетенция, отношения между собой (подчиненности, соподчиненности, равноправия, взаимозависимости);
- характер оснований возникновения, изменения или прекращения правоотношений (договор, нормативно-правовой акт);
- характер юридических последствий для субъекта права (положительные, отрицательные, штраф, доначисление, пеня).

Методы правового регулирования весьма многообразны, но их можно разделить на две большие группы, свойственные публичному и частному праву. В юридической литературе выделяется метод *диспозитивного регулирования* с присущими ему свойствами децентрализации и координации и метод *императивный*, для которого характерны централизованное осуществление и строгая субординация участников правоотношений. Нетрудно сделать вывод о диспозитивном методе, характерном для отраслей частного права, и об императивном методе, свойственном отраслям публичного права.

Субъекты налогового права в подавляющем большинстве случаев не могут по своему усмотрению приобретать права и обязанности, определять в известных пределах их содержание, осуществлять их, распоряжаться ими.

Третий из названных нами ранее критериев выделения определенной системы правоотношений в самостоятельную отрасль права во многом субъективный. Действительно с начала 1990-х гг. — со

времени формирования современной налоговой системы — не прекращаются дискуссии о том, чем является налоговое право. Мнения при этом распределяются между четырьмя вариантами: налоговое право — это либо самостоятельная отрасль права, либо подотрасль финансового права, либо правовой институт, либо лишь субинститут (структурная часть правового института).

В настоящем учебнике мы дистанцируемся от этой дискуссии, поскольку считаем характер ее ведения применительно к налоговому праву, во-первых, неконструктивным (действительно, что для налоговой теории и практики меняется от выбора какого-либо из названных вариантов?), во-вторых, схоластическим (здесь мы переходим в область пустых и никому не нужных споров, поскольку нет точной «измерительной техники»; теоретическими же методами доказать здесь что-либо невозможно).

Финансовое право как многодетная мать: дети выросли, стали взрослыми и начали жить самостоятельно. Процесс такого отделения чаще всего болезненный, не обходится без того, чтобы мать не ревновала. Она — «отрасль» и все еще воспринимает детей как «подотрасли». Она отказывается принять очевидное: ее дети незаметно для нее сами стали «отраслями».

Увы, дальнейшее развитие неизбежно приведет к тому, что когда-нибудь мы скажем: спасибо, что была такая отрасль права — финансовое право.

Поэтому в рамках настоящего учебника будем исходить из того, что налоговое право в современном его состоянии — это самостоятельная отрасль права. Эта отрасль сравнительно недавно выделялась из финансового права наряду с бюджетным, банковским, валютным, страховым, таможенным и другими отраслями.

4.2. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ ИСТОЧНИКОВ (ФОРМ) НАЛОГОВОГО ПРАВА. СИСТЕМАТИЗАЦИЯ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА: ПОНЯТИЕ И ВИДЫ (ИНКОРПОРАЦИЯ, КОНСОЛИДАЦИЯ, КОДИФИКАЦИЯ)

Система законодательства создается для удобства пользования законами, складывается рационально в процессе упорядочения нормативных правовых актов. Она исполняет роль стабилизирующего фактора — создает нормальные условия для развития общества, одновременно обеспечивая правомерную деятельность и самого государства. С его помощью достигается упорядоченность общественных отношений.

Если содержанием налогового права является совокупность правил поведения (норм), а внутренней формой выступают способы образования каждой отдельной нормы права и объединения всех норм права в единую систему, то внешняя форма, или **источник права**, есть совокупность способов формирования, своеобразного «документирования» государственной воли. При этом не следует ни сводить налоговое право к формам его выражения, ни отрывать его от этих форм.

Нормы налогового права содержатся в большом числе разнообразных правовых нормативных актах, или источниках. Виды и иерархия источников налогового права в современных правовых системах следующие:

1. Нормативно-правовые акты:

1.1. законы:

1.1.1. Конституция РФ;

1.1.2. Налоговый кодекс РФ;

1.1.3. федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ;

1.1.4. законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах субъектов РФ, принятые законодательными (представительными) органами субъектов РФ в соответствии с НК РФ;

1.1.5. нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ;

1.2. нормативные акты органов исполнительной власти:

1.2.1. постановления Правительства РФ;

1.2.2. подзаконные нормативные акты отраслевых федеральных, региональных и местных органов исполнительной власти, имеющие нормативный характер.

2. Судебные прецеденты.

3. Международные договоры.

Под **нормативно-правовым актом** понимают письменный документ соответствующего государственного органа, которым устанавливаются, изменяются или прекращаются нормы права, содержащие правила общего характера. Этим он отличается от других актов, рассчитанных на однократное действие, — актов применения права или индивидуальных актов.

Конституция РФ играет основополагающую роль во всех отраслях права, в том числе и в налоговом законодательстве. Так, она устанавливает приоритет международных соглашений над нормами национального налогового законодательства (ст. 15). Некоторые нормы Конституции РФ прямо заимствованы налоговым правом. Например, ст. 57 Конституции РФ содержит норму о том, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Эта норма является базовой, исходной для выработки принципов и механизмов правового регулирования налоговых отношений. Нормы этой статьи выполняют и охранительные функции по защите интересов всех налогоплательщиков, поскольку запрещают необоснованное увеличение налогового бремени путем придания налоговым предписаниям обратной силы. В Конституции РФ устанавливается компетенция федеральных и местных органов по вопросам регулирования налоговых отношений. Конституция устанавливает особенности принятия налоговых законов.

К источникам налогового права относятся также постановления и определения Конституционного Суда РФ (КС РФ), 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 которые дают толкование тех положений Конституции, которые имеют значение для уяснения смысла, значения отдельных норм и институтов налогового права.

Особенности правовой природы и юридической силы решений КС РФ определяются не тем, обладает ли он правотворческими функциями, а спецификой его собственных конституционно-контрольных полномочий. Их природа такова, что правовые позиции КС РФ, выраженные по итогам рассмотрения дела в его постановлении или определении, имеют общеобязательный характер, нередко обладают нормативностью, а потому могут признаваться источниками права. Речь при этом идет не только о негативном правотворчестве, когда КС РФ признает неконституционным определенное положение нормативного акта, в силу чего оно утрачивает силу. Нередко КС РФ выступает и «позитивным законодателем», формулируя правовые позиции нормативного характера, имеющие общеобязательный характер.

Федеральные законы. Это — основной источник налогового права. Существует множество федеральных и региональных законов, а также нормативных правовых актов органов местного самоуправления так или иначе регламентирующих налоговые отношения.

Однако верховенство в законодательстве о налогах и сборах закреплено за НК РФ, имеющим статус федерального закона. При этом НК РФ имеет безусловный приоритет не только перед региональными и местными нормативно-правовыми актами о налогообложении, но и перед иными федеральными законами о налогах и сборах. Законодательство о налогах и сборах строится на признании роли в его структуре НК РФ, который является основополагающим правовым актом законодательства о налогах и сборах. Его задача в системе норм налогового права заключается в том, чтобы обеспечить на основе воплощения конституционных принципов построение и регулирование всей налоговой системы страны.

Система налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации могут быть установлены только НК РФ. Это означает прежде всего, что актом, который определяет и устанавливает основные элементы отечественной налоговой системы, может выступать только сам НК РФ. Принятие других федеральных законов по этим вопросам недопустимо. К федеральным законам, принятым в соответствии с НК РФ, относятся исключительно законодательные акты, вносящие в данный Кодекс изменения и дополнения. Внесение изменений в действующую налоговую систему допустимо только путем принятия поправок в НК РФ. Любые федеральные законы, так или иначе связанные с налогообложением, должны основываться на нормах НК РФ, должны быть производными от них и приниматься в развитие Кодекса.

Современная редакция НК РФ представляет собой продукт многолетней систематизации налогового законодательства. Из теории права известно, что систематизация законодательства — это целенаправленная работа по упорядочению и приведению в единую систему действующих законодательных актов с целью их доступности, лучшей обозримости и эффективного применения. Систематизируют законодательство путем инкорпорации, консолидации и кодификации разрозненных законодательных и нормативных правовых актов.

Инкорпорация (лат. *incorporation*) — вид систематизации законодательства, в ходе которой действующие нормативные акты сводятся воедино без изменения их содержания, переработки и редактирования. При инкорпорировании не происходит обновления инкорпорируемых источников, в них лишь вносятся все последующие официальные изменения и дополнения, исключаются утратившие силу и исключенные нормы, выявляются несогласован-

ности, противоречия и пр. При этом различают инкорпорацию официальную и неофициальную.

Консолидация (*consolidatio* — уплотнять, укреплять, сращивать) — это особый вид систематизации, при которой объединяются несколько нормативных правовых актов в единый нормативный акт. Это — промежуточный вид систематизации между инкорпорацией и кодификацией.

Кодификация — вид систематизации, который предполагает переработку норм права по содержанию и его систематизированное, научно обоснованное изложение в новом законе. В отличие от других видов систематизации кодификация всегда носит официальный характер. Полномочиями по кодификации наделены исключительно органы, издающие нормативно-правовые акты, в то время как инкорпорацию, например, может провести любая организация и даже частное лицо. При кодификации удаляется часть устаревшего нормативно-правового материала, внутренне увязываются и рубрицируются части нормативных правовых актов, формируется структура кодифицированного акта со своим специфическим содержанием. Конечным продуктом этого процесса является издание кодексов по отраслям.

Существует несколько важных особенностей общего процесса кодификации законодательства:

- возрастание роли кодифицированного закона в регулировании общественных отношений, что связано с общей тенденцией к реальному возрастанию роли закона в правовом регулировании;
- создание новых кодификационных законов, в первую очередь в базовых отраслях законодательства;
- в значительной степени комплексный характер кодификации.

По своим нормативно-системным свойствам кодификационные акты способны оказать гораздо большее, чем акты текущего правотворчества, влияние на систему законодательства, поскольку они выступают важным организующим и стабилизирующим фактором для всей правовой системы. Поэтому новые, а также обновленные по содержанию кодифицированные акты должны стать ориентиром и основой всей правотворческой деятельности в России, всех последующих действий по систематизации законодательства.

Налоговый кодекс РФ как кодифицированный законодательный акт, объединяющий в строго определенном порядке нормы права, которые регулируют налоговые отношения, является наи-

более предпочтительной формой налогового законодательства, обеспечивающей системный подход к решению проблем налогообложения.

Нельзя не отметить положительную роль НК РФ как кодифицированного акта. Он кодифицировал многочисленные нормы налогового законодательства. По объему и количеству нормативных документов, изданных с 1992 г. (с начала формирования современной налоговой системы), налоговое законодательство насчитывало на конец 1990-х гг. (вступление в силу части первой НК РФ) более полутора тысяч актов, что деморализовывало участников налогового процесса.

Вступившая в действие с начала 1999 г., часть первая НК РФ ознаменовала очередной этап в развитии отечественного налогового законодательства, его выход на новый качественный уровень — уровень кодифицированного акта, обобщившего многочисленные разрозненные нормы этой подотрасли права.

Принимаемые в соответствии с НК РФ федеральные законы могут касаться только вопросов, недостаточно полно урегулированных данным Кодексом. Однако широкое применение практики принятия федеральных законов, принятых в соответствии с НК РФ с учетом общей концепции всеобщности и универсальности Кодекса, представляется не совсем обоснованным. После завершения формирования части второй НК РФ он станет единым, взаимосвязанным и комплексным документом, регламентирующим всю систему налоговых отношений в Российской Федерации. Тогда НК РФ будет регулировать практически все вопросы налогообложения в Российской Федерации: от взаимоотношений государственных органов налогового контроля и плательщиков до порядка расчета и уплаты установленных налогов.

Таким образом, НК РФ оказал системное воздействие на все налоговое право, структурировал соответствующие нормы законодательства и предопределил на многие годы пути его дальнейшего развития.

Однако принятие НК РФ отнюдь не означает завершенности развития налогового права в целом и его отдельных институтов. По целому ряду вопросов Кодекс лишь приступил к регулированию тех или иных общественных отношений. Для права как явления социального в целом характерно постоянное развитие его вместе с развитием общества. Действительно право не просто связано с прогрессом общества, с его поступательным, восходящим движением, а является инструментом, более того — прямым выражени-

ем социального прогресса, его гарантом. Поэтому вполне очевидно, что принятие кодифицированного акта надо рассматривать лишь как очередную ступень в развитии правового регулирования тех или иных общественных отношений. Этот процесс нескончаем, поскольку невозможно создать идеальный правовой акт, так как общественные отношения находятся в постоянном развитии, а следовательно, писаная норма права всегда будет отражать лишь то, что накоплено к определенному моменту времени и определять возможные пути развития.

Региональные законы. Законодательные (представительные) органы субъектов РФ вправе самостоятельно принимать законы и иные нормативные правовые акты о региональных налогах и сборах лишь в соответствии с НК РФ. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах:

- состоит не только из законов, но и из иных нормативных актов (решений, постановлений и т.д.). Принять такой акт вправе только представительные (законодательные) органы власти субъекта РФ;
- принимается в соответствии с НК РФ и законодательством о налогах и сборах.

Организация налогового нормотворчества в России в части региональных налогов выстроена таким образом, что вначале порядок их взимания регулирует НК РФ, а лишь затем осуществляются разработка и принятие актов законодательства о налогах и сборах субъектами РФ, которые конкретизируют и дополняют в установленных пределах нормы Кодекса.

Регулирование федеральными законами региональных налогов носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным юридическим содержанием осуществляется законодателем субъекта РФ. Установление налога субъектом РФ означает право регионального законодателя самостоятельно решать, вводить или не вводить на своей территории налог. Действительно, исчерпывающий перечень региональных налогов порождает право, но не обязанность установить налог. Установление регионального налога означает также конкретизацию следующих элементов обложения: налоговых ставок, порядка и сроков уплаты налогов. Иные элементы по региональным налогам и плательщики определяются НК РФ. Региональными законами в порядке и пределах, которые предусмотрены Кодексом, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Законодатель субъекта РФ может осуществлять правовое регулирование регионального налога при условии, что такое регулирование не увеличивает налоговое бремя и не ухудшает положение плательщиков по сравнению с тем, как это определено федеральным законом.

Региональное законодательство может действовать только в рамках той компетенции, которая региональным властям предоставлена федеральным законодательством о налогах и сборах. Ограничение налоговой компетенции региональных властей обусловлено несколькими обстоятельствами. В частности, необходимо не допускать: излишнего обременения плательщиков налогами, устанавливаемыми законами субъектов РФ, формирования бюджетов одних субъектов РФ за счет других, нарушения единства экономического пространства, равенства прав человека и гражданина, свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств внутри страны.

Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах. Здесь речь не идет о местном законодательстве по следующим основаниям. По Конституции РФ местное самоуправление в пределах своих полномочий осуществляется самостоятельно, а органы местного самоуправления не входят в систему органов государственной власти. Под представительными органами местного самоуправления подразумеваются выборные органы местного самоуправления, обладающие правом представлять интересы населения и принимать от его имени решения, действующие на территории муниципального образования.

Органы местного самоуправления могут самостоятельно устанавливать местные налоги и сборы в соответствии с федеральными законами. Применительно к органам местного самоуправления понятие «установление налогов и сборов» имеет особый юридический смысл. Определение данного понятия возможно только с учетом основных прав и свобод человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, а также конституционного принципа единства экономического пространства. Отсюда следует, что органы местного самоуправления не вправе устанавливать дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные федеральным законом. Они могут самостоятельно решать лишь вопрос, вводить или не вводить перечисленные в НК РФ местные налоги.

Постановления Правительства РФ. Согласно ст. 1 и 4 НК РФ нормативные правовые акты исполнительных органов власти не

относятся к законодательству о налогах и сборах. Их применение в регулировании налоговых отношений осуществляется в специальном порядке, который определяется НК РФ. В случае если они издаются по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, на них в полном объеме должны распространяться нормы ст. 5 НК РФ. Так, Правительству РФ делегированы полномочия по установлению ставок федеральных налогов. Примером могут быть два постановления — от 19 февраля 2001 г. «О минимальных ставках платы за древесину, отпускаемую на корню» и от 3 сентября 2004 г. «О перечне градо- и поселкообразующих российских рыбохозяйственных организаций, которым предоставлено право применения пониженной ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов».

Правительство РФ устанавливает порядок работы налоговых органов. Здесь также можно сослаться на два примера — на постановления от 30 сентября 2004 г. «Об утверждении положения о Федеральной налоговой службе» и от 12 августа 2004 г. «О порядке взаимодействия органов государственной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления с территориальными органами федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов».

Некоторые правительственные постановления важны для организации взимания конкретных налогов. В частности, это — постановления Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. «Об утверждении правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» и от 1 января 2002 г. «О классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы».

Подзаконные нормативные акты отраслевых федеральных, региональных и местных органов исполнительной власти, имеющие нормативный характер. Среди этих органов особое место принадлежит Министерству финансов РФ и Федеральной налоговой службе России. Их документы, также не относящиеся к законодательству по налогам и сборам, занимают важное место в системе источников налогового права. Несмотря на декларированный принцип прямого действия НК РФ, организация фискальной работы не обходится без установлений уполномоченных органов.

Так, Минфин России дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах (п. 1 ст. 34.2 НК РФ). Письменные разъяснения по вопросам применения за-

конодательства субъектов РФ и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах дают соответственно органы власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов (п. 2 ст. 34.2 НК РФ). Кроме этого, Минфину России делегированы полномочия по утверждению форм расчетов по налогам и форм деклараций, а также порядок их заполнения (п. 1 ст. 34.2, п. 7 ст. 80 НК РФ), формы книги учета доходов и расходов и порядка отражения в ней операций организациями и предпринимателями, применяющими упрощенную систему налогообложения (п. 2 ст. 346.24 НК РФ), и др. ФНС России утверждает форму представления сведений о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов, устанавливает форму представления информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов (п. 2 и 4 ст. 310 НК РФ) и др.

Эти уполномоченные органы определяют объем и состав документов, которые могут изыматься налоговыми органами у организаций, устанавливают порядок хранения алкогольной продукции, находящейся под действием режима налогового склада, разрабатывают и утверждают форму решения руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки и др. Иными словами — конкретизируют порядок осуществления контрольной работы.

Судебный прецедент — это вынесенное судом по конкретному делу решение, основание которого становится правилом, обязательным для всех судов той же или низшей инстанции при решении аналогичного дела. Судебный прецедент придает решению суда высокой инстанции по конкретному делу нормативный характер. Такой прецедент имеет значение для решения вопросов применения права, восполнения пробелов в законе, признания обычая; на основе прецедента вносятся отдельные дополнения в действующее законодательство, дается толкование закона. Из серии однотипных прецедентов складывается тенденция правового регулирования, что приводит в дальнейшем к созданию законов. При этом сам судебный прецедент не является источником права, что исключает возможность создания норм права судами, так как задача последних усматривается только в применении права к конкретным обстоятельствам.

В мотивировочной части решения арбитражного суда, а именно в его ведении находятся налоговые споры, суд может ссылаться не только на законы и иные нормативные правовые акты, ко-

торами руководствовался суд при принятии решения, но и на постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (ВАС РФ). Правомерность этого устанавливает ст. 127 Конституции РФ: ВАС РФ имеет право давать разъяснения по вопросам судебной практики.

В отличие от постановлений Пленума, которые обязательны для исполнения, регулярно публикуемые Президиумом обзоры судебной практики по налоговым делам носят рекомендательный характер, их можно рассматривать в качестве официального разъяснения.

В соответствии с конституционным принципом единства судебной власти (ст. 118 Конституции РФ) представляется неприемлемым и недопустимым наличие судебных актов, содержащих по одному и тому же вопросу различное толкование и применение одной и той нормы права, как внутри одной системы судебной власти, так и судов, относящихся к различным системам федеральных судов. Единство судебной практики в рамках системы разных ветвей судебной власти обеспечивается тем, что нередко Пленум Верховного Суда РФ и Пленум Высшего Арбитражного Суда РФ принимают совместные постановления.

В обеспечении единства судебной власти важную роль играет Конституционный Суд РФ, которому предоставлено право рассматривать дела по запросам, в том числе судов. В принимаемом акте КС РФ, наряду с решением вопроса о соответствии закона или иного нормативного правового акта положениям Конституции РФ, приводит толкование правовой нормы. Оно обязательно на всей территории России для всех представительных, исполнительных и судебных органов (ст. 6 Закона РФ «О Конституционном Суде Российской Федерации»), т.е. как для арбитражных судов, так и для судов общей юрисдикции.

Международный налоговый договор — соглашение между двумя или несколькими государствами или иными субъектами международного права относительно установления, изменения или прекращения их взаимных прав и обязанностей в налоговых отношениях. Международный налоговый договор рассматривается как основной источник международного налогового права. Международный налоговый договор — это родовое понятие, охватывающее все международные соглашения, которые могут иметь самые разные наименования: «договор», «соглашение», «пакт», «трактат», «конвенция», «декларация», «коммюнике», «протокол» и т.п. По числу участников такие договоры делятся на двусторонние и многосто-

ронные (региональные или универсальные). Если в международном договоре могут участвовать все заинтересованные государства, то он называется открытым.

Предметом международного налогового договора обычно являются: устранение двойного налогообложения и дискриминации плательщиков, предотвращение уклонения от обложения, а также гармонизация налоговых систем в целях создания единого рынка. В результате развития международного сотрудничества увеличивается число международных налоговых соглашений, которые позволяют не только достигнуть компромисса при разделе налоговых поступлений и обеспечить защиту экспортерам товаров и капитала, но и установить наиболее благоприятный режим для инвестирования в целях завоевания новых товарных рынков и получения доступа к ресурсам других государств. В настоящее время в мире заключено около 500 международных соглашений по избежанию двойного налогообложения с помощью определения налоговой юрисдикции каждого из договаривающихся государств.

Россия является участницей 66 международных соглашений об избежании двойного налогообложения (5 из них были заключены бывшим СССР). Такие соглашения заключены практически со всеми основными внешнеэкономическими партнерами, среди которых ФРГ, США, Италия и др., с государствами, в которых расположены офшорные зоны — Кипр, Мали, Дания, Люксембург и пр. В настоящее время подписаны, но пока еще не ратифицированы несколько международных соглашений, ведется активная работа по подготовке новых договоров.

Статьей 15 Конституции РФ установлено, что если международным договором РФ установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Данное конституционное положение корреспондируется со ст. 7 НК РФ, в которой в свою очередь предусмотрено, что, если договором, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствие с ним нормативно-правовыми актами о налогах и сборах, применяются правила и нормы договоров.

4.3. ДЕЙСТВИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬНЫХ И НОРМАТИВНЫХ ПРАВОВЫХ АКТОВ ВО ВРЕМЕНИ, ПРОСТРАНСТВЕ, ПО КРУГУ ЛИЦ

Из анализа ст. 57 Конституции РФ применительно к актам законодательства о налогах и сборах следует, что требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку его введения в действие. Законодателю необходимо определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования.

В соответствии с Федеральным законом от 14 июня 1994 г. «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания Российской Федерации» эти документы вступают в силу по истечении 10 дней после официального опубликования. Этот общий порядок действует, если самими законами и актами палат Федерального Собрания не установлен иной порядок их вступления в силу.

Примером установления иного порядка является НК РФ, где в ст. 5 выделены две группы актов налогового законодательства:

- федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и сборов, а также акты законодательства о налогах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги. Все они вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования;
- иные акты, вносящие изменения и дополнения в действующее налоговое законодательство. Они вступают в силу в следующие сроки: в отношении налогов — не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; в отношении сборов — не ранее чем по истечении одного месяца со дня опубликования.

Более длительный срок вступления в силу актов налогового законодательства обусловлен конституционно-правовым режимом стабильных условий хозяйствования, а также тем, что налоговое законодательство является сложным для толкования и пра-

воприменения; плательщикам и налоговым органам требуется время для изучения и подготовки к новому порядку налогообложения.

Акты законодательства по налогам и сборам имеют особый порядок обратной силы. Как правило, нормативно-правовые акты распространяются на правоотношения, возникшие уже после вступления акта в силу. Однако Конституция РФ, возлагая на плательщиков одну из важнейших конституционных обязанностей — обязанность платить законно установленные налоги, одновременно гарантирует гражданам защиту в случае, если налоги не являются законно установленными либо если законом, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение плательщиков, придана обратная сила. Здесь речь идет только о дополнительном обременении плательщика; не запрещается придавать обратную силу законам, улучшающим его положение.

Запрет придавать актам налогового законодательства обратную силу объясняется тем, что условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и т.д.) должны быть известны плательщикам заранее, — до того, как у них возникнет объект налогообложения и они станут обязанными по уплате налогов.

В ст. 5 НК РФ установлены следующие правила:

- акты, 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 отношений, обратной силы не имеют;
- акты, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу;
- акты, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Приведенный перечень обстоятельств, как ухудшающих, так и улучшающих положение плательщиков, не носит исчерпывающего характера. К нормам НК РФ, устанавливающим дополнитель-

ные гарантии защиты прав налогоплательщиков, отнесены, в частности, следующие:

- о толковании неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства в пользу налогоплательщиков (п. 7 ст. 3);
- о критериях и порядке признания несоответствия нормативных правовых актов о налогах и сборах (ст. 6);
- об общих условиях привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 108);
- об обстоятельствах, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 109 и 111);
- об обстоятельствах, смягчающих и отягчающих налоговую ответственность (ст. 112);
- о давности взыскания санкций (ст. 115).

4.4. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ДЛЯ ЦЕЛЕЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ НОРМ ИЗ ИСТОЧНИКОВ НЕНАЛОГОВЫХ ОТРАСЛЕЙ ПРАВА

Как было отмечено ранее, НК РФ предписывает, что налоговые отношения регламентируются исключительно нормами законодательства о налогах и сборах. Однако реальные отношения физических и юридических лиц всегда носят комплексный характер и регламентируются нормами не одной отрасли права, а несколькими. Трудовые, гражданско-правовые, бюджетные, семейные и другие отношения лиц всегда имеют налоговые последствия. С этой точки зрения нормы разных отраслей права сосуществуют друг с другом, конфликтуют и противоречат друг другу, оказывают друг на друга влияние, между ними устанавливается ранжирование по юридической силе и т.д. Иначе говоря, в сложившейся системе законодательства ни одна из отраслей не может существовать, действовать и развиваться абсолютно автономно. В полной мере это относится и к налоговому законодательству.

Так, на размер некоторых налогов существенное влияние оказывает норма Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», согласно которой Банк России в порядке регулирования денежно-кредитной политики вправе изменять ставку рефинансирования. Центральный банк РФ при установлении нового уровня учетной ставки руководствуется далеко не налоговыми соображениями. Однако его «неналоговые» решения оказывают определяющее влияние на величину некоторых налогов. Например, уровень учетной ставки влияет на размер

материальной выгоды от экономии на процентах, которая включается в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц. Материальная выгода возникает, если организация выдает работнику беспроцентный заем или заем под процент ниже $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования, действующей на дату получения заемных средств (ст. 212 НК РФ). Ставка рефинансирования применяется также для расчета суммы процентов, которую можно учесть при налогообложении прибыли. Еще один пример: эта ставка используется для расчета пеней. Они начисляются, если организация уплачивает налог или сбор позже, чем этого требует законодательство. Пени начисляются за каждый календарный день просрочки в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процент рассчитывается как $\frac{1}{300}$ действующей в это время ставки рефинансирования (ст. 75 НК РФ).

То же можно сказать и о периодических изменениях минимального размера оплаты труда (МРОТ), осуществляемых в рамках трудового права. Законодатель, изменяя МРОТ, очевидно, не имеет в виду эффект влияния своего решения на налоговые обязательства многочисленных хозяйствующих субъектов. Но повышение МРОТ неизбежно влечет и повышение размера налоговых платежей, хотя формально ставки налогов остаются неизменными.

К законам, содержащим налоговые нормы, относятся Таможенный и Лесной кодексы, Патентный закон, законы «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», «Об образовании», «О лицензировании отдельных видов деятельности», «О государственных гарантиях и компенсациях для лиц, работающих и проживающих в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях», «О закрытом административно-территориальном образовании», «О статусе военнослужащих», «О пожарной безопасности», «О недрах», «О соглашениях о разделе продукции» и др. Они касаются прежде всего налоговых льгот.

В части второй НК РФ содержится большое количество статей, в которых делаются отсылки на отнюдь не налоговые законы. Например, на такие законы, как «О порядке формирования и использования целевого капитала некоммерческих организаций», «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации», «Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств» и др. Встречаются такие формулировки, как, например, «в соответствии с законодатель-

ством Российской Федерации об инвестиционных фондах», «... в области связи» и др. В ряде случаев НК РФ отсылает вообще к законодательству РФ, законодательству субъектов РФ, актам органов местного самоуправления, а также законодательству иностранного государства.

Из всего этого следует, что неналоговые правовые акты зачастую оказывают существенное влияние на налоговые последствия осуществления тех или иных хозяйственных операций, а налоговое право активно взаимодействует с другими отраслями права.

4.5. ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ НАЛОГОВОГО ПРАВА С ДРУГИМИ ОТРАСЛЯМИ ПРАВА*

Возникновение, изменение и прекращение налоговых обязательств сопровождают физических лиц на всем протяжении их жизни. Человек рождается и сразу приобретает статус налогоплательщика по всем налогам с физических лиц. Достижение определенного возраста также имеет налоговые последствия. Человек поступает в учебное заведение и заканчивает его, вступает в брак, у него рождаются дети, он начинает работать и уходит на пенсию, временно теряет трудоспособность, размещает депозитный вклад, получает кредит, покупает квартиру или продает ее, словом, все события в жизни конкретного человека и его семьи приводят к определенным обязательствам перед бюджетами. На протяжении всей жизни человек вступает в отношения, которые регламентируются различными отраслями права — семейным, трудовым, гражданским, административным, уголовным и др. Но все эти отношения имеют и налоговый аспект. Поэтому возникают проблемы взаимодействия налогового законодательства с другими отраслями права. Причем налоговое право в этом взаимодействии всегда занимает подчиненное, вторичное положение. В самом деле, родители рожают детей вовсе не с целью получить стандартные налоговые вычеты, посылают детей на учебу не для того, чтобы воспользоваться правом на социальные вычеты по налогу на доходы физических лиц, продают или покупают квартиру не в расчете на имущественные вычеты. Все это делается потому, что так протекает жизнь. И налоговые последствия названных и многих других фактов биографии — лишь желательные или нежелательные их производные.

В равной мере это относится и к лицам юридическим. Организации и индивидуальные предприниматели создаются, реоргани-

* Раздел написан Е.А. Боровской.

зуются, ликвидируются, заключают множество договоров: нанимают и увольняют работников, покупают и продают различные товары, кредитуют контрагентов и берут кредиты у них. Словом, осуществляя хозяйственную деятельность, вступают в самые разные отношения, каждое из которых оборачивается обязанностью исчислять и уплачивать те или иные налоги. В отличие от физических лиц, организации и предприниматели могут целенаправленно оптимизировать (минимизировать) расходы по уплате налогов и сборов, однако, как правило, и здесь налоговые обязательства — лишь производный неизбежный эффект осуществления нормальной уставной деятельности.

Из всего вышеприведенного следует вывод: отношения, которые возникают в жизни физических лиц, а также в деятельности юридических лиц, регламентируются нормами различных, зачастую — нескольких, отраслей законодательства, в том числе налогового. Поэтому следует определиться, какой отрасли права принадлежит в тех или иных случаях приоритет, как выстроить взаимодействие между этими сопряженными отраслями.

В этом разделе мы остановимся на проблемах, возникающих при взаимодействии законодательства о налогах и сборах с такими отраслями права, как гражданское, административное и бюджетное. При этом ограничимся преимущественно отношениями между юридическими лицами.

Взаимодействие налогового права с гражданским. *Гражданское право* — это система норм, регулирующих разнообразные имущественные и связанные с ними неимущественные отношения. Его нормы закрепляют и охраняют от посягательств различные формы собственности, фиксируют права и обязанности сторон в имущественных отношениях, обеспечивают такие личные неимущественные права, как честь и достоинство. Наличие императивных норм в гражданском праве, а диспозитивных — в налоговом затрудняет качественное разграничение методов частного и публичного права.

Налоговые отношения имеют большое сходство с гражданско-правовыми, поскольку оба эти вида отношений складываются в хозяйственной жизни. Однако следует иметь в виду, что гражданское и налоговое законодательства имеют различную правовую природу. Между ними есть и принципиальные отличия, прежде всего в части приоритетов.

Экономические процессы регламентируются в первую очередь нормами гражданского права. Налоговое законодательство по сво-

ей правовой природе не призвано осуществлять функции по регулированию хозяйственно-финансовой деятельности субъектов предпринимательства. Это исключительная прерогатива норм гражданского права. Здесь уместна аналогия с техническими системами. В них имеется «грубая» и «тонкая» настройка. Хозяйственные процессы регулируются «грубо» посредством инструментов гражданского права. «Тонкая» же настройка осуществляется после «грубой» с привлечением налоговых приемов. Налоговое законодательство располагает лишь косвенными способами воздействия на хозяйственные отношения.

В ГК РФ установлено, что к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством. Таким образом, без специального указания нормы гражданского права к указанным отношениям применяться не могут. В НК РФ содержится ряд бланкетных (отсылочных) норм, позволяющих некоторые положения гражданского законодательства применять к налоговым отношениям. Так, в соответствии со ст. 27 НК РФ законными представителями плательщика — физического лица признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ, а уполномоченный представитель плательщика-организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством (ст. 29 НК РФ).

Отнесение тех или иных отношений к гражданско-правовым либо к налоговым не должно производиться исключительно по субъектному составу, т.е. в зависимости от участия в этих отношениях налоговых органов. Наиболее четким критерием такого разграничения должно стать само правовое положение сторон.

Если, например, плательщик ошибочно перечислил суммы налога налоговому органу и последний их не возвращает, то здесь возникают не налоговые, а гражданские отношения. Такая интерпретация названных отношений вытекает именно из ошибочности перечисления средств. Здесь имеет место неосновательное обогащение. Обязательства же, возникающие вследствие неосновательного обогащения, регулируются гл. 60 ГК РФ. На сумму неосновательного денежного обогащения подлежат начислению проценты за пользование чужими средствами с того времени, когда приоб-

ретатель узнал или должен был узнать о неосновательности получения или сбережения денежных средств.

Практическое же значение правильного разграничения налоговых и гражданских правоотношений в данной ситуации заключается прежде всего в том, что хотя и НК РФ, и ГК РФ предусматривают ответственность за неправомерное списание или удержание денежных средств, неправильное определение характера указанных отношений может затруднить доказывание и даже повлечь отказ в иске.

В гражданском законодательстве сложились правила возмещения убытков налоговыми органами. Под *убытками* здесь понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода) (ст. 15 ГК РФ). Убытки, причиненные гражданину или организации в результате незаконных действий (бездействия) госорганов, органов местного самоуправления или их должностных лиц, подлежат возмещению Российской Федерацией, субъектом РФ или муниципальным образованием.

Налоговый кодекс РФ более детально регламентирует вопросы ответственности налоговых органов. Плательщик имеет право требовать возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц. Налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные плательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц.

В соответствии со ст. 1069 ГК РФ вред возмещается за счет казны РФ, ее субъекта или казны муниципального образования. Однако наличие и размер убытков должны быть доказаны плательщиком, поскольку в противном случае никакого возмещения быть не может даже при доказанной неправомерности действий налоговых органов.

Более сложной является ситуация, когда в связи с неисполнением контрагентом обязательств по гражданско-правовому договору лицо лишается возможности уплатить налоги и другие обязательные платежи, за что на него налагаются финансовые санкции. Казалось бы, здесь налицо и нарушение обязательств, и убытки, и

причинная связь между ними. Кроме того, отношения между сторонами являются гражданско-правовыми, следовательно, должно производиться возмещение убытков в соответствии со ст. 393 ГК РФ.

Однако правила, предусмотренные ст. 15 и 393 ГК РФ, не распространяются на расходы соответствующего лица в связи с выполнением им своих обязанностей по уплате налогов и налоговых санкций, поскольку данные расходы несет плательщик, а не участник имущественного оборота, субъект гражданских правоотношений. Поэтому, если ущерб причинен лицу гражданским правонарушением, но выразился этот ущерб в санкциях за неисполнение обязанностей, лежащих вне рамок гражданских правоотношений, положения ст. 393 ГК РФ о возмещении убытков применяться не должны.

Возмещение убытков, причиненных неправомерными действиями налоговых органов, предусматривается как в налоговом, так и в гражданском законодательстве. В ст. 395 ГК РФ установлено, что за пользование чужими денежными средствами вследствие их неправомерного удержания, уклонения от их возврата, иной просрочки в их уплате либо неосновательного получения или сбережения за счет другого лица подлежат уплате проценты на сумму этих средств, размер которых определяется ставкой рефинансирования.

Статьей 78 НК РФ установлена обязанность уплаты процентов с сумм излишне уплаченных налогов при нарушении срока возврата этих сумм. В ст. 79 НК РФ установлено, что в случае признания факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление плательщика, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм, а также процентов на эти суммы. Так же, как и в ГК РФ, размер процентов определяется ставкой рефинансирования. Однако есть и существенные различия между требованиями гражданского и налогового права:

- в ГК РФ сформулированы правила исчисления процентов. В зависимости от факта обращения с требованием в суд может применяться ставка процента, действовавшая на момент нарушения обязательства, на момент подачи иска или на момент вынесения решения. НК РФ использует «плавающую ставку», т.е. эта ставка определяется не на одну дату, а для всего срока. Ставка принимается равной действовавшей в эти дни ставке рефинансирования, т.е. она определяется не на конкретную дату, а на период времени;

- если размер взыскиваемых процентов явно несоразмерен с последствиями просрочки исполнения денежного обязательства, суд, учитывая компенсационную природу процентов, вправе уменьшить размер этих процентов. К налоговым отношениям это установление не применяется.

Важным и до конца не урегулированным противоречием между налоговым и гражданским законодательством является порядок переквалификации сделок гражданско-правового характера по итогам налоговых проверок. Мы не раз подчеркивали, что результаты любой гражданско-правовой сделки имеют налоговые последствия. Кроме того, применяемый режим обложения зависит от статуса налогоплательщика и характера его деятельности. Налогоплательщики — участники гражданско-правовых сделок и налоговые органы могут по-разному юридически квалифицировать сделки, статус и характер деятельности плательщика.

Как известно, стороны сделки по неосторожности или умышленно могут подменить сделку, обладающую определенными признаками, другой сделкой, т.е. по неосмотрительности или с умыслом неправильно ее юридически квалифицировать. Здесь налицо либо мнимая, либо притворная сделка. В гражданском праве мнимой признается сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, а притворной — сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку. Закон признает эти сделки ничтожными. Умысел при заключении таких сделок может состоять и в неправомерном или преступном занижении налоговых обязательств.

Приведем несколько примеров. Так, можно заключить якобы договор лизинга; на самом же деле он прикрывает другую сделку, например, куплю-продажу с рассрочкой платежа. Переквалификация притворной сделки может привести к изменению или искажению налоговой базы по налогу на прибыль и налогу на имущество.

Нередко организаторы лотерей заключают с распространителями договоры купли-продажи, которые по сути являются договорами комиссии, и налоговые органы могут добиться их переквалификации. Последствием этого будет начисление НДС с вознаграждения, размер которого будет определяться в соответствии со ст. 40 НК РФ с уплатой пени и штрафа согласно ст. 75 и 122 НК РФ.

При испытании товара вне территории РФ большое значение имеет квалификация договора именно как договора на выполнение НИОКР. Поскольку если договор будет квалифицирован как до-

говор возмездного оказания услуг, то объект НДС возникает в соответствии с подп. 5 п. 1 ст. 148 НК РФ. В НК РФ не содержится определение НИОКР. При этом в данном случае следует использовать понятия гражданского законодательства. Однако ГК РФ, регулирующий отношения по выполнению НИОКР, не дает достаточно четкого определения данных работ. Таким образом, для плательщика возникает опасность переквалификации налоговыми органами договора и доначисления НДС.

Такая переквалификация правомерна и отвечает требованиям так называемой доктрины «деловая цель», широко применяемой в мировой практике контрольной работы налоговых органов: гражданско-правовая сделка, создающая определенные налоговые преимущества для сторон, может быть признана недействительной, если она не достигает деловой цели, и налоговая экономия сама по себе не признается в качестве деловой цели сделки.

При проведении налоговых проверок одним из самых важных объектов исследования являются как раз налоговые последствия совершения и исполнения сделок. При определении того или иного режима обложения необходимо исходить из приоритета экономического содержания над правовой формой, а дефекты самой правовой формы не должны влиять на экономическую сущность обложения. Налоговые органы в результате налоговых проверок могут обнаружить мнимость или притворность сделки. Однако юридическая квалификация сделки, так же как и признание сделки ничтожной (недействительной), непосредственно связаны с применением гражданского, а не налогового законодательства и, следовательно, выходят за рамки компетенции налоговых органов. Впрочем, и НК РФ (ст. 45) запрещает производить бесспорное взыскание налога с организации, если обязанность по его уплате основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных плательщиком с третьими лицами, или юридической квалификации статуса и характера деятельности плательщика.

Отношения, связанные с признанием сделки ничтожной (недействительной), находятся в сфере гражданского законодательства, а применение последствий недействительности ничтожной сделки осуществляется в судебном порядке (ст. 166 ГК РФ). Таким образом, установлен исключительно судебный порядок признания налоговыми органами недействительности сделок плательщика. Доначислить и удержать налог в бесспорном порядке налоговые органы в таких ситуациях не вправе. Действительно, бесспорное

удержание основывается на том, что изымаемые средства принадлежат налогоплательщику на праве собственности. Но пересмотр и отмена оснований возникновения права собственности, а также иных гражданских прав и обязанностей находятся за пределами налогового права и вне сферы отношений, регулируемых налоговым законодательством.

Признание сделки недействительной изменяет гражданско-правовые обязательства сторон. На этом основании налоговые органы придерживаются того мнения, что изменение гражданско-правового режима отношений влечет изменение и налоговой нагрузки, изменяет налоговые обязательства сторон, что влечет за собой доначисление налогов и применение санкций. Вдобавок к этому налоговое право никак не регулирует вопросы о налоговых последствиях признания гражданско-правовых сделок недействительными.

Правоприменительная практика показывает, что переквалификация сделки (пересмотр гражданско-правовых отношений) применяется исключительно для целей налогообложения.

Завершая рассмотрение вопроса взаимодействия налогового и гражданского права, следует отметить, что в отличие от гражданского законодательства, которое находится в исключительном ведении РФ, установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении РФ и ее субъектов (ст. 71 Конституции РФ).

Взаимодействие налогового права с административным. *Административное право* — это система норм, регулирующих общественные отношения в сфере исполнительно-распорядительной деятельности органов государственного управления в экономической, политической и социальной сферах жизни общества.

Взаимодействие налогового и административного права принципиально отличается от только что рассмотренного. Действительно, если гражданское законодательство содержит преимущественно диспозитивные нормы, являясь частным правом, а налоговое — преимущественно императивные нормы, являясь правом публичным, то для налогового и административного права метод правового регулирования один и тот же — метод властных предписаний. Исторически налоговое право возникло в результате процесса специализации и выделения из административного права.

Правовая защита налоговых отношений осуществляется преимущественно в административно-правовом порядке. В настоящее время основными нормативными актами, устанавливающими от-

ветственность за налоговые правонарушения и преступления, являются НК РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях (КоАП РФ), Уголовный кодекс (УК РФ).

Существуют два вида налоговой ответственности:

- административная налоговая ответственность (установлена НК РФ, КоАП РФ);
- уголовная налоговая ответственность (установлена УК РФ).

Сталкиваясь с наложением штрафов, субъект ответственности должен знать свои права и те обстоятельства, при которых он, совершив нарушение, не может быть подвергнут наказанию.

Практика показывает, что налогоплательщики не всегда обращают внимание на некоторые существенные аспекты, такие как: давность административных взысканий, полномочия проверяющих органов, процедура наложения санкций, возможность совмещения составов правонарушений, содержащихся в разных статьях, и т.д.

Необходимо знать, на кого могут быть наложены административные налоговые наказания. По кругу лиц различаются три вида субъектов налоговой ответственности:

- непосредственно плательщик, юридическое или физическое лицо;
- должностное лицо организации-плательщика;
- налоговые агенты, эксперты, свидетели, переводчики, банки и др.

Причем все указанные лица могут одновременно понести ответственность за одно и то же правонарушение. Привлечение должностных лиц к административной ответственности не исключает привлечения и организаций к ответственности, установленной НК РФ.

Административная ответственность налогоплательщика предусмотрена гл. 16 НК РФ и гл. 15 КоАП РФ. Единственным видом наказания является штраф, налагаемый на плательщика.

В соответствии со ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли 3 года. Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении грубого нарушения правил учета доходов и расходов и неуплаты или неполной уплаты сумм

налога. Здесь следует иметь в виду, что налоговой проверке может быть подвергнут период, начинающийся не ранее 3 последних лет деятельности плательщика.

Кроме срока давности собственно правонарушения существует также срок давности взыскания санкции. Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта. Это правило действует для тех налоговых санкций, которые налагаются налоговыми органами.

Теперь рассмотрим некоторые наиболее часто встречающиеся составы и соответствующие санкции, предусмотренные для юридических лиц:

- нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе по ст. 116 НК РФ наказывается штрафом до 10 тыс. руб. Обязанность постановки на учет юридических лиц и предпринимателей возложена на налоговые органы. Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет юридического лица (индивидуального предпринимателя) с присвоением идентификационного номера налогоплательщика не позднее 5 рабочих дней со дня представления документов для государственной регистрации. Таким образом, на сегодняшний день данная статья может быть применена только при несвоевременной постановке на учет обособленных подразделений. Согласно ст. 23 НК РФ плательщик обязан письменно сообщать налоговым органам обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории РФ, — в срок не позднее месяца со дня их создания;
- ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по ст. 117 НК РФ влечет взыскание штрафа в размере 10% доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб., и штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней. Очевидно, что данная статья также предназначена для обособленных подразделений;
- нарушение налогоплательщиком установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке по ст. 118 НК РФ влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. В со-

ответствии со ст. 23 НК РФ плательщики обязаны письменно представлять в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии счетов в 10-дневный срок;

- грубое нарушение организацией правил учета доходов и расходов или объектов обложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, по ст. 120 НК РФ влечет взыскание штрафа в размере 5000 руб. Если те же деяния совершены в течение более одного налогового периода, то штраф составит 15 тыс. руб. Если те же деяния повлекли занижение налоговой базы, то штраф взимается в размере 10% суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.;
- неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий по ст. 122 НК РФ влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченных сумм налога. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере 40% неуплаченных сумм налога.

КоАП РФ восполняет законодательство о налогах и сборах в части установления административной ответственности в отношении непосредственных виновников нарушения налогового законодательства, а именно: должностных лиц организаций-плательщиков, налоговых агентов, сборщиков налогов и сборов, а также кредитных организаций.

Административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

Должностными лицами являются руководители и другие работники организаций. Что касается предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (ПБОЮЛ), то некоторые составы, установленные в отношении должностных лиц (ст. 15.4–15.9, 15.11 КоАП РФ), применяются только к должностным лицам юридических лиц. Для ПБОЮЛ в этих случаях предусматривается ответственность, как для юридических лиц в соответствии с НК РФ.

Ответственными лицами предприятия в целях налоговой ответственности являются руководитель и главный бухгалтер, причем иностранные граждане и лица без гражданства подлежат административной ответственности на общих основаниях.

Срок давности привлечения к административной налоговой ответственности по КоАП РФ отличается от аналогичного срока, установленного НК РФ. Давность привлечения должностного лица к административной ответственности установлена ст. 4.5 КоАП РФ. Постановление по делу о нарушении налогового законодательства не может быть вынесено по истечении года со дня его совершения. При длящемся административном правонарушении, например перманентном несообщении налоговому органу тех или иных сведений, сроки давности начинают исчисляться с момента обнаружения этого факта уполномоченными органами.

Согласно КоАП РФ нарушения, предусмотренные ст. 15.3–15.12, уполномочены рассматривать отнюдь не налоговые органы, а мировые судьи. Налоговые органы вправе рассматривать лишь нарушения порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций (ст. 15.1 и 15.2 КоАП РФ).

Таким образом, чтобы оштрафовать должностное лицо, например за нарушение срока постановки на учет, налоговые органы должны обратиться в суд. Досудебное требование оплаты штрафа является неправомерным. Кроме судей и налоговых органов, в соответствии со ст. 23.3 и 28.3 КоАП РФ вправе составлять протоколы и налагать взыскания органы внутренних дел. Сфера действий органов милиции по финансовым правонарушениям весьма обширна — это ст. 15.1, 15.2, 15.12–15.24 КоАП РФ.

Основными составами административных налоговых правонарушений являются:

- нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций. Эти нарушения влекут наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 МРОТ;
- нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 5 до 10 МРОТ;
- нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет, влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ;
- нарушение срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда сведений об

открытии и о закрытии счета в банке влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 МРОТ.

Нарушение сроков представления декларации в налоговый орган по месту учета влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 3 до 5 МРОТ.

Непредставление в установленный срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда документов или сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, представление сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение штрафа на должностных лиц — от 3 до 5 МРОТ; на должностных лиц государственных органов и нотариусов — от 5 до 10 МРОТ.

Грубое нарушение правил ведения бухучета и представления бухгалтерской отчетности, порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ. При этом под грубым нарушением правил ведения учета и представления бухгалтерской отчетности понимается искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%, искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Взаимодействие налогового права с бюджетным. *Бюджетное право* — это часть финансового права, одна из его основных подотраслей; совокупность правовых норм, определяющих бюджетное устройство страны и регулирующих общественные отношения по формированию и использованию фондов денежных средств, которые сосредоточиваются в разных звеньях бюджетной системы.

Связь названных подотраслей финансового права настолько тесна, что многие юристы даже отождествляют предмет налогового и бюджетного законодательства. В соответствии со ст. 41 Бюджетного кодекса РФ (БК РФ) доходы бюджетов образуются за счет налоговых и неналоговых видов доходов, а также безвозмездных поступлений. При этом к налоговым доходам относятся предусмотренные налоговым законодательством федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также пени и штрафы. Сопоставление дефиниций налоговых платежей (налога или сбора) и налогового дохода в налоговом и бюджетном законодательстве (ст. 8 НК РФ и ст. 50 БК РФ) показывает их общие характеристики — безвозмездность, денежное выражение и наличие цели по материальному обеспечению деятельности государства.

Для того чтобы провести разграничение между отношениями, регулируемыми налоговым и бюджетным законодательством, приведем следующую таблицу (табл. 4.1).

Таблица 4.1

Разграничение бюджетных и налоговых отношений

<i>Отношения, регулируемые налоговым законодательством</i>	<i>Объект регулирования бюджетного права</i>
Властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые правоотношения существуют до момента взимания налога	Отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе формирования доходов и осуществления расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ и бюджетов государственных внебюджетных фондов, государственных и муниципальных заимствований, регулирования государственного и муниципального долга, а также отношения, возникающие между субъектами бюджетных правоотношений в процессе составления и рассмотрения проектов бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ, утверждения и исполнения бюджетов всех уровней бюджетной системы РФ, контроля за их исполнением

Названная проблема разграничения важна и с теоретической точки зрения, и с точки зрения организации бюджетного и налогового процессов. Действительно в системе федеральных органов исполнительной власти существуют два ведомства, в компетенцию которых входят отдельные полномочия по исполнению доходной части федерального бюджета: Федеральная налоговая служба и органы Федерального казначейства Минфина России. Если не провести разграничения между налоговым и бюджетным законодательством, то при осуществлении в соответствии со своими функциями контроля за поступлением средств в бюджет эти ведомства могут как дублировать друг друга, так и оставлять бесконтрольными отдельные стадии прохождения средств.

Бюджет и другие важнейшие финансовые законы, принимаемые в его развитие, являются отправным пунктом налогового законодательства. Конституцией РФ и законодательством установлены дополнительные условия, которые должны соблюдаться при принятии законов, затрагивающих доходные и расходные статьи бюджета. Законы о внесении изменений и дополнений в налоговое законодательство РФ, вступающие в силу с начала очередного финансового года, должны быть приняты до утверждения закона о федеральном бюджете на очередной год. Внесение изменений и

дополнений в законодательство РФ о федеральных налогах и сборах, предполагающих их вступление в силу в течение очередного года и в плановом периоде, допускается только в случае внесения соответствующих изменений и дополнений в закон о федеральном бюджете на очередной год и плановый период (ст. 53 БК РФ). Идентичные нормы предусмотрены в отношении законов субъектов РФ и правовых актов представительных органов местного самоуправления.

Бюджетное право непосредственно не регулирует отношения по порядку и условиям формирования бюджетов. В законах о бюджетах лишь содержатся перечни доходных статей, а также определяется алгоритм зачисления налогов и сборов на бюджетные счета. Здесь устанавливаются нормативы распределения федеральных налогов и сборов между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов РФ, порядок возврата налоговых платежей и т.д.

Доходы бюджета формируются в соответствии с бюджетным и налоговым законодательством РФ. Практически этот принцип реализуется посредством бланкетных (отсылочных) норм, которых достаточно много как в НК РФ, так и в нормативно-правовых актах по бюджетным вопросам. Такое тесное сосуществование этих подотраслей неизбежно сопровождается коллизиями налоговых и бюджетных законов. В этом случае следует сделать правильный выбор нормативного акта, который должен быть применен к конкретному случаю. Общая теория права устанавливает принцип приоритета специальной правовой нормы над нормой общего характера, если первая не отменена изданным позднее общим актом.

В качестве примера одной из коллизий сошлемся на различную трактовку ответственности банка в случае нарушения им установленного срока исполнения поручения плательщика или налогового агента о перечислении налога (табл. 4.2).

Анализ ст. 1 и 41 БК РФ позволяет рассматривать налоговое законодательство как специальное по отношению к бюджетному. Поэтому приоритет должен принадлежать нормам законодательства о налогах и сборах.

Правоотношения возникают, длятся и прекращаются. Налоговые отношения возникают как только у юридического лица появляется объект налогообложения. Обязанность по уплате налога считается исполненной плательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии

Таблица 4.2

**Различие при установлении ответственности банка в налоговом
и бюджетном законодательстве**

<i>Статья 133 НК РФ «Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора»</i>	<i>Статья 304 БК РФ «Несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета бюджетов»</i>
Нарушение банком установленного НК РФ срока исполнения поручения плательщика или налогового агента о перечислении налога влечет взыскание пени в размере $\frac{1}{150}$ ставки рефинансирования, но не более 0,2% за каждый день просрочки	Несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета соответствующих бюджетов, влечет наложение штрафов на руководителей банков в соответствии с КоАП РФ, а также взыскание пени с банка в размере $\frac{1}{300}$ действующей ставки рефинансирования за каждый день просрочки

достаточного денежного остатка на счете плательщика. С этого момента налоговые правоотношения прекращаются. Налоговые отношения существуют до момента взимания налога, т.е. до момента отчуждения соответствующих денежных средств со счета плательщика. Однако после списания средств со счета плательщика они остаются некоторое время на корреспондентском счете банка, обслуживающего счет плательщика, т.е. списанная сумма еще не дошла до бюджета и не превратилась в его налоговый доход. Дальнейшее движение списанных со счета плательщика сумм налогов обязан обеспечить банк, который рассматривается как налоговый агент и который в силу приобретенного статуса несет ответственность за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога.

Конечным пунктом движения средств является счет органа, исполняющего бюджет. В случае федерального бюджета, например, это счета по учету доходов федерального бюджета, открытые органам Федерального казначейства. Эти органы, равно как и налоговые органы, наделены полномочиями по контролю за своевременностью перечисления сумм неуплаченных доходов федерального бюджета. Органы Федерального казначейства вправе налагать на банки штраф в случаях несвоевременного исполнения ими платежных документов на перечисление и зачисление средств в доход федерального бюджета и вносить в Банк России представления о лишении соответствующих банков лицензий на совершение банковских операций.

С момента, когда плательщик предъявил в банк поручение на уплату налога, налог трансформируется в налоговый доход, и свя-

занные с ним правоотношения будут предметом регулирования бюджетного права.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие критерии положены в основу деления права на самостоятельные отрасли?
2. Опишите предмет налогово-правового регулирования.
3. Что понимается под методом правового регулирования?
4. Каковы элементы метода правового регулирования?
5. Охарактеризуйте иерархически выстроенную систему источников налогового права?
6. Каковы форма, процедура принятия, содержание акта законодательства о налогах и сборах, а также порядок его введения в действие?
7. Приведите примеры использования для целей налогообложения норм из источников неналоговых отраслей права.
8. Как налоговое право соотносится с гражданским правом, административным правом, бюджетным правом?

ГЛАВА 5

НАЛОГОВОЕ ПРОИЗВОДСТВО. ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ

5.1. ПОРЯДОК ИСЧИСЛЕНИЯ НАЛОГА

Порядок исчисления налога — это совокупность определенных действий плательщика и иных лиц по определению суммы налога, подлежащего уплате в бюджет за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. На стадии исчисления суммы налога ставятся два вопроса: кто из участников налоговых правоотношений исчисляет эту сумму и каков алгоритм (формула) ее расчета?

При ответе на вопрос, кто из участников налоговых правоотношений исчисляет сумму налога, следует иметь в виду, что существуют три способа уплаты налогов:

- по декларации;
- у источника дохода;
- кадастровый.

По общему правилу плательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащего уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В соответствии с первым из перечисленных способов плательщик представляет в установленные сроки в налоговый орган по месту своей регистрации официальное заявление о своих налоговых обязательствах (декларацию). В статьях части второй НК РФ, определяющих порядок исчисления конкретных налогов, первый способ обозначается фразой «налогоплательщик исчисляет сумму налога самостоятельно». К налогам, уплачиваемым названным способом, относятся НДС, акцизы, налог на прибыль организаций и ряд других.

В случаях, предусмотренных налоговым законодательством РФ, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налогового агента или налоговый орган.

Уплата налога у источника дохода предполагает, что плательщик получает часть дохода за вычетом налога, рассчитанного и удержанного бухгалтерией организации или предпринимателем, производящим выплату дохода. Эти организации и предприниматели в установленных законодательством случаях обязаны выполнять функции налоговых агентов (агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у плательщика и перечислению в бюджет налогов). Данный способ уплаты имеет то преимущество, что всякое уклонение налогоплательщика от уплаты налога исключено. Таким образом уплачиваются налог на доходы физических лиц, НДС иностранными организациями, осуществляющими деятельность в России, но не состоящими здесь на налоговом учете, и др.

При кадастровом способе уплаты налогов ведется кадастр — реестр, устанавливающий классификацию объектов обложения по некоторым внешним признакам (доход, имущество), а также определяющий среднюю доходность объекта обложения. При построении кадастра за основу может быть взята какая-либо характеристика объекта обложения (например, при построении земельного кадастра — вид земли (пашня, луг, лес и др.) и ее местонахождение, а также кадастровая стоимость участка). Примером налога, уплачиваемого по кадастровому способу, является налог на имущество физических лиц, транспортный и земельный налоги, взимаемые с физических лиц, и др. Такой способ исчисления налогов позволяет освободить физических лиц от сложной и трудоемкой работы по исчислению налогов, требующей знания налогового законодательства и специальной квалификации. Кроме того, у налогового органа больше возможностей собрать и обработать сведения, необходимые для исчисления этих налогов, чем у физического лица.

Налоговые органы исчисляют налоги и в некоторых других случаях, например при:

- проведении налоговых проверок и выявившихся при этом фактов неправильного исчисления (неисчисления вообще) суммы налога (ст. 89, 100, 101 НК РФ);
- взыскании налога в порядке, предусмотренном в ст. 45—48 НК РФ.

Если обязанность по исчислению суммы налога возлагается на налоговый орган, не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет плательщику налоговое уведомление.

В уведомлении должны быть указаны:

- размер налога, подлежащего уплате;
- расчет налоговой базы;
- срок уплаты налога.

Форма налогового уведомления устанавливается ФНС России.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен порядок направления уведомления. Уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку либо иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. Если указанными способами уведомление вручить невозможно, оно направляется заказным письмом. Уведомление считается полученным по истечении 6 дней с даты направления письма.

Иными словами, указанные способы уплаты налогов отличаются друг от друга тем, что в первом случае налог исчисляется и уплачивается самим налогоплательщиком, во втором — это делает за него источник выплаты дохода (или налоговый агент), а в третьем — сумма налога исчисляется налоговым органом, плательщик уведомляется об этой сумме и перечисляет ее в установленные сроки в бюджет.

Однако нередко исключения из этой схемы. Так, если налог на прибыль организаций — это типичный пример налога, уплачиваемого по декларации, то особые виды доходов организаций облагаются у источника этих доходов. К таким доходам относятся, например, доходы в виде дивидендов, а также процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам. Налог на прибыль организаций по дивидендным и процентным доходам исчисляет, удерживает и перечисляет в бюджет эмитент акций и облигаций.

НДС по общему правилу также исчисляется и уплачивается самим плательщиком самостоятельно. Однако законодательством предусмотрены случаи, когда обязанность исчислять и перечислять НДС в бюджет возложена на агентов. Например, общая сумма НДС не исчисляется плательщиком — иностранной организацией, не состоящей на учете в налоговом органе в качестве плательщика, если эта организация продает товар (работу, услугу) покупателю (организации или предпринимателю), состоящему на налоговом учете. Покупатель в этом случае обязан выполнить функции налогового агента. Сумму НДС тогда исчисляет, удерживает и перечис-

ляет в бюджет покупатель. Сумма НДС при этом исчисляется агентами отдельно по каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории России.

В тех случаях, когда плательщиками являются организации или предприниматели, они самостоятельно исчисляют и уплачивают налог, а для плательщиков — физических лиц предусмотрен другой способ обложения: либо у источника дохода, либо налог исчисляют налоговые органы. Так, налог на прибыль организации исчисляет плательщик самостоятельно, а аналогичный налог — налог на доходы физических лиц — исчисляет и перечисляет в бюджет источник (работодатель); транспортный и земельный налоги исчисляют и уплачивают плательщики-организации самостоятельно, а за плательщиков этих же налогов — физических лиц исчисление производят налоговые органы.

Очевидно, такой способ обоснован тем, что, во-первых, физических лиц значительно больше, чем юридических лиц, и, во-вторых, физические лица не обладают необходимой квалификацией для самостоятельного исчисления налогов. Другими словами, выбор законодателем того или иного способа уплаты того или иного налога обусловливается соображениями снижения издержек его взимания.

После ответа на вопрос, кто должен исчислить налог — сам плательщик, агент или налоговый орган, обязанная сторона приступает к исчислению суммы налога. Эти лица, исчисляя сумму налога, учитывают:

- налоговый период;
- налоговую базу;
- налоговую ставку;
- налоговые льготы.

Под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащего уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Налоговый и отчетный периоды по всем видам налогов — федеральным, региональным и местным — устанавливаются НК РФ. Однако при установлении отчетного периода по отдельным региональным или местным налогам предусматриваются полномочия соответственно законодательных (представительных) органов субъектов РФ или представительных органов муниципальных образо-

ваний не устанавливать отчетный период по этим налогам. А именно:

- в соответствии со ст. 379 гл. 30 НК РФ «Налог на имущество организаций» законодательный (представительный) орган субъекта РФ при установлении этого налога вправе не устанавливать отчетные периоды;
- согласно ст. 393 гл. 31 НК РФ «Земельный налог» при установлении этого налога представительный орган муниципального образования (законодательные (представительные) органы государственной власти городов Москвы и Санкт-Петербурга) вправе не устанавливать отчетный период.

В НК РФ регламентируется порядок определения налогового периода для некоторых особых случаев:

1) если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации;

2) при создании организации с 1 декабря по 31 декабря первым налоговым периодом для нее является период со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания;

3) если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации)*;

4) если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период со дня создания до дня ликвидации (реорганизации);

5) если организация была создана с 1 по 31 декабря текущего календарного года и ликвидирована (реорганизована) раньше сле-

* Правила 1–5 не применяются в отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал. В таких случаях при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета плательщика.

Правила 3–5 не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций. Приведенное положение установлено исходя из предусмотренных особенностей правопреемства юридических лиц в части исполнения обязанности по уплате налогов и сборов при их реорганизации в форме выделения и присоединения.

дующего календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период со дня ее создания до дня ликвидации (реорганизации);

б) если имущество, являющееся объектом обложения, было приобретено, реализовано (отчуждено или уничтожено) после начала календарного года, налоговый период по налогу на это имущество в данном году определяется как период фактического нахождения имущества в собственности плательщика.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики предмета налогообложения.

Существуют особенности исчисления налоговой базы разными участниками налоговых правоотношений: организациями, индивидуальными предпринимателями, физическими лицами, не признаваемыми предпринимателями, налоговыми органами, налоговыми агентами.

Организации исчисляют налоговую базу на основе следующих данных:

- по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета. Регистры предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в отчетности. Регистры ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде распечаток, полученных при использовании вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях. хозяйственные операции должны отражаться в регистрах в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление;
- иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих обложению либо связанных с обложением.

Обязанность по ведению бухгалтерского учета распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

По многим налогам важна **дата определения налоговой базы**. В ряде глав части второй НК РФ, регламентирующих порядок взимания

конкретных налогов, этому вопросу уделяется особое внимание. Приведем статьи, посвященные этому вопросу:

- по НДС — «Момент определения налоговой базы» (ст. 167);
- по акцизам — «Определение даты реализации (передачи) или получения подакцизных товаров» (ст. 195);
- по налогу на доходы физических лиц — «Дата фактического получения дохода» (ст. 223);
- по единому социальному налогу — «Определение даты осуществления выплат и иных вознаграждений (получения доходов)» (ст. 242);
- по налогу на прибыль организаций — «Порядок признания доходов при методе начисления» (ст. 271), «Порядок признания расходов при методе начисления» (ст. 272), «Порядок определения доходов и расходов при кассовом методе» (ст. 273);
- по единому сельскохозяйственному налогу — «Порядок определения и признания доходов и расходов» (ст. 346.5);
- по единому налогу в рамках упрощенной системы налогообложения — «Порядок признания доходов и расходов» (ст. 346.17).

Рассмотрим порядок определения даты исчисления налоговой базы на примере налога на прибыль организаций и НДС.

Налог на прибыль организаций исчисляется для конкретного налогового периода; налогом облагается прибыль, полученная именно в этом периоде. Поэтому при исчислении прибыли необходимо из доходов вычитать расходы, причем как доходы, так и расходы должны относиться к данному налоговому периоду. Сопоставление доходов и расходов разных периодов — неправомерно, это искажает облагаемую базу, может привести к многократному обложению одного объекта.

Возможны два метода признания и определения доходов и расходов:

- метод начисления (или накопительный метод, метод по отгрузке);
- кассовый метод (или метод присвоения, метод по оплате).

Организация может утвердить в своей учетной политике для целей налогообложения дату возникновения обязанности по уплате налога одним из названных методов. Различия между этими методами показаны в табл. 5.1.

Таблица 5.1

**Различия между методом начисления и кассовым методом признания
и определения доходов и расходов**

<i>Методы</i>	<i>Момент признания доходов</i>	<i>Момент признания расходов</i>
Начисления	Дата возникновения имущественных прав. Доходом признаются все суммы, право на получение которых возникло у плательщика в данном налоговом периоде независимо от того, получены ли они фактически	Дата возникновения имущественных обязательств. Это суммы обязательств, возникших в данном периоде, независимо от того, оплачены ли они фактически
Кассовый	Дата получения плательщиком от других лиц средств в наличной (в кассу) или безналичной (на банковский счет) либо в натурально-вещественной формах	Дата перечисления плательщиком средств другим лицам в наличной (из кассы) или безналичной (с банковского счета) формах или физическая передача товаров (работ, услуг) в натурально-вещественной форме

В настоящее время для целей бухгалтерского учета использует исключительно метод начисления. Наблюдается тенденция перехода в целях налогообложения к этому методу и ограничение использования кассового метода. Действительно, организации имеют право на определение даты получения дохода (осуществления расхода) по кассовому методу лишь тогда, когда они в среднем за предыдущие четыре квартала имели сумму выручки от реализации без учета НДС не более 1 млн руб. за каждый квартал.

Названные методы имеют как положительные, так и отрицательные стороны с точки зрения налоговых последствий.

Плюсом кассового метода является то, что в доход, учитываемый при обложении прибыли, включается только оплаченная выручка. Минус этого метода — в моменте признания расходов. Расходы уменьшают облагаемую прибыль только тогда, когда будут оплачены. А в большинстве случаев организация не успевает их оплатить в течение отчетного периода. К примеру, зарплата за последний месяц квартала выплачивается в следующем квартале. И арендная плата за последний месяц квартала оплачивается в следующем квартале. Перечень таких расходов внушителен. А раз расходы не учитываются при обложении, значит, организация вынуждена завышать свои платежи по налогу на прибыль.

Именно по этим причинам многие плательщики отказались от кассового метода и перешли на метод начисления.

Положительной стороной метода начисления является то, что доходы организации уменьшают как оплаченные, так и неоплаченные расходы. Отрицательная сторона состоит в том, что в состав доходов включается вся выручка независимо от того, расплатился покупатель за проданный ему товар или нет. Из-за этого организации иногда приходится платить налог на прибыль даже тогда, когда деньги за поставку товара ей не поступили вообще. А далеко не у каждой организации найдутся свободные деньги для того, чтобы перечислить их в бюджет. Следствие этого — пени, начисленные налоговой инспекцией.

Метод начисления означает, что *доходы* признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они имели место, независимо от фактического поступления денежных средств, иного имущества (работ, услуг) или имущественных прав. Если доходы относятся к нескольким периодам и если связь между доходами и расходами не может быть определена четко или определяется косвенным путем, доходы распределяются плательщиком самостоятельно, с учетом принципа равномерности признания доходов и расходов.

Существуют некоторые особенности определения даты признания доходов для целей обложения в зависимости от вида дохода.

Доходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату признания соответствующего дохода. Обязательства и требования, выраженные в валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли на дату перехода права собственности по операциям с указанным имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований или на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше*.

При методе начисления *расходы* признаются в том отчетном (налоговом) периоде, к которому они относятся, независимо от времени фактической выплаты денежных средств или иной формы их оплаты. Расходы признаются в том отчетном (налоговом) периоде, в котором они возникают, исходя из условий сделок (по сделкам с конкретными сроками исполнения) и принципа равномерного и пропорционального формирования доходов и расходов (по

* Суммовая разница — это разница, появляющаяся у плательщика тогда, когда сумма возникших обязательств в рублях, исчисленная по установленному законодательством или соглашением сторон курсу валюты или условных денежных единиц, не соответствует фактически поступившей (уплаченной) сумме в рублях.

сделкам, длящимся более одного отчетного (налогового) периода).

Если договором предусмотрено получение доходов в течение более чем одного отчетного периода и не предусмотрена поэтапная сдача товаров (работ, услуг), расходы распределяются по принципу равномерности признания доходов и расходов. Если расходы не могут быть непосредственно отнесены на затраты по конкретному виду деятельности, то они распределяются пропорционально доле соответствующего дохода в суммарном объеме всех доходов плательщика.

Равно как и для доходов, существуют некоторые особенности определения даты признания расходов для целей обложения в зависимости от вида расхода.

По договорам займа и иным аналогичным договорам (иным долговым обязательствам, включая ценные бумаги), срок действия которых приходится более чем на один отчетный период, расход признается осуществленным и включается в состав расходов на конец соответствующего отчетного периода. При прекращении действия договора (погашения долгового обязательства) до истечения отчетного периода расход признается осуществленным и включается в состав расходов на дату прекращения действия договора (погашения долгового обязательства).

Расходы, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату признания соответствующего расхода. Обязательства и требования, выраженные в валюте, имущество в виде валютных ценностей пересчитываются в рубли по курсу ЦБ РФ на дату перехода права собственности при совершении операций с таким имуществом, прекращения (исполнения) обязательств и требований или на последний день отчетного (налогового) периода в зависимости от того, что произошло раньше.

Кассовый метод означает, что датой получения дохода признается день поступления средств на счета в банки или в кассу, иного имущества (работ, услуг) и имущественных прав, а также погашение задолженности перед плательщиком иным способом, а расходами плательщиков считаются затраты после их фактической оплаты.

Оплатой товара (работ, услуг, имущественных прав) признается прекращение встречного обязательства плательщиком — приобретателем указанных товаров (работ, услуг, имущественных прав) перед продавцом, которое непосредственно связано с поставкой

этих товаров (выполнением работ, оказанием услуг, передачей имущественных прав).

Расходы учитываются в составе расходов в следующие моменты (табл. 5.2).

Если плательщик, перешедший на определение доходов и расходов по кассовому методу, в течение налогового периода превысил предельный размер суммы выручки от реализации (1 млн руб.), он обязан перейти на определение доходов и расходов по методу начисления с начала налогового периода, в течение которого было допущено такое превышение.

Плательщики, определяющие доходы и расходы по кассовому методу, не учитывают в целях налогообложения в составе доходов и расходов суммовые разницы, если по условиям сделки обязательство (требование) выражено в условных денежных единицах.

Однако порядок использования названных методов применяется по-разному в отношении разных налогов. Вышеизложенный порядок признания доходов и расходов применяется лишь к налогообложению прибыли. При обложении организации другими на-

Таблица 5.2

Порядок определения даты признания некоторых видов расходов

<i>Вид расхода</i>	<i>Дата определения</i>
Материальные расходы Расходы на оплату труда Оплата процентов за пользование заемными средствами (включая банковские кредиты) Оплата услуг третьих лиц	В момент списания денежных средств с расчетного счета плательщика, выплаты из кассы, а при ином способе погашения задолженности — в момент такого погашения
Расходы по приобретению сырья и материалов	По мере списания данного сырья и материалов в производство
Амортизация*	Начисляется за отчетный (налоговый) период
Расходы на уплату налогов и сборов**	Учитываются в составе расходов в размере их фактической уплаты плательщиком

* Допускается амортизация только оплаченного плательщиком амортизируемого имущества, используемого в производстве.

** При наличии задолженности по уплате налогов и сборов расходы на ее погашение учитываются в составе расходов в пределах фактически погашенной задолженности и в те отчетные (налоговые) периоды, когда плательщик погашает указанную задолженность.

логами существуют особенности применения этих методов. Рассмотрим пример с НДС.

Для обложения НДС, как, впрочем, и для обложения другими налогами, особое значение имеет определение даты возникновения объекта обложения, в данном случае — реализации (передачи) товаров (работ, услуг). Можно также говорить и о моменте определения налоговой базы.

По общему правилу моментом определения налоговой базы является наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки (передачи) товаров, имущественных прав;
- день оплаты, частичной оплаты в счет предстоящих поставок товаров, передачи имущественных прав.

Иными словами, в настоящее время для целей обложения добавленной стоимости используется только метод начисления.

Статьей 313 гл. 25 НК РФ «Налог на прибыль организаций» установлено, что плательщики этого налога исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета. Налоговый учет — это система обобщения информации для определения базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в предусмотренном порядке. НК РФ содержит следующие общие положения о налоговом учете:

- если в регистрах бухгалтерского учета недостаточно информации для определения налоговой базы, плательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета;
- налоговый учет осуществляется в целях формирования полной и достоверной информации о порядке учета для целей налогообложения хозяйственных операций, осуществленных плательщиком в течение отчетного (налогового) периода, а также обеспечения информацией внутренних и внешних пользователей для контроля за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью исчисления и уплаты налога;
- система налогового учета организуется плательщиком самостоятельно исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, т.е. применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается

плательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для плательщиков обязательные формы документов налогового учета;

- изменение порядка учета отдельных хозяйственных операций и (или) объектов в целях налогообложения осуществляется плательщиком в случае изменения налогового законодательства или применяемых методов учета. Решение о внесении изменений в учетную политику при изменении применяемых методов учета принимается с начала нового налогового периода, а при изменении налогового законодательства — не ранее чем с момента вступления в силу изменений норм законодательства;
- если плательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике принципы и порядок их отражения для целей налогообложения;
- данные налогового учета должны отражать порядок формирования суммы доходов и расходов, порядок определения доли расходов, учитываемых для целей налогообложения в текущем налоговом (отчетном) периоде, сумму остатка расходов (убытков), подлежащую отнесению на расходы в следующих налоговых периодах, порядок формирования сумм создаваемых резервов, а также сумму задолженности по расчетам с бюджетом по налогу.

Налоговый кодекс РФ содержит правила перерасчета налоговых обязательств при обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы:

- в случае обнаружения ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем периоде перерасчет обязательств производится в периоде совершения ошибки;
- в случае невозможности определения конкретного периода корректируются обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Здесь следует иметь в виду, что, поскольку камеральной и выездной налоговой проверкой плательщиков могут быть охвачены только 3 календарных года его деятельности, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки, то при обнаружении в текущем году доходов и расходов, не учтенных при определении

налоговой базы по налогу на прибыль за год, находящийся за пределами предшествующего трехлетнего периода, перерасчет налоговых обязательств осуществлен быть не может.

Перерасчет налоговых обязательств может быть произведен в сторону как их увеличения, так и их уменьшения. Если в ходе выездной проверки устанавливаются факты занижения налогов и сборов, подлежащих отнесению на себестоимость или финансовые результаты, то производится уменьшение облагаемой прибыли на сумму доначисленных налогов и сборов, подлежащих отнесению на себестоимость или финансовые результаты. По результатам вынесенного решения по акту проверки плательщик должен внести соответствующие изменения в данные бухгалтерского учета.

Предприниматели ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством РФ. Учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется предпринимателями путем фиксирования в книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций предпринимателя операций о полученных доходах и произведенных расходах в момент их совершения на основе первичных документов. В данной книге отражаются имущественное положение предпринимателя, а также результаты предпринимательской деятельности за налоговый период.

Предприниматели должны обеспечивать полноту, непрерывность и достоверность учета всех полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций при осуществлении предпринимательской деятельности.

Названные выше правила исчисления налоговой базы для организаций и предпринимателей распространяются также и на налоговых агентов.

Остальные **физические лица** (не индивидуальные предприниматели!) исчисляют налоговую базу на основе:

- сведений, получаемых в установленных случаях от организаций и (или) физических лиц о суммах выплаченных им доходов, об объектах обложения;
- данных собственного учета полученных доходов, объектов обложения, осуществляемого по произвольным формам.

В случаях, предусмотренных НК РФ, **налоговые органы** исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе имеющихся у них данных. Налоговые органы имеют право определять суммы налогов, подлежащие уплате плательщиками в бюджетную систему РФ, расчетным путем. Допустимость применения в этих случаях расчетного метода исчисления налогов непо-

средственно связана с обязанностью правильной, полной и своевременной их уплаты и обусловливается неправомерными действиями (бездействием) плательщика. Поэтому сам по себе расчетный путь исчисления налогов при обоснованном его применении не может рассматриваться как ущемление прав плательщиков. Наделение налоговых органов правом исчисления налогов расчетным путем направлено на реализацию целей и задач налогового контроля, проведение которого не должно иметь произвольных оснований. При осуществлении своих функций налоговые органы обязаны взаимодействовать с иными федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления.

В НК РФ предусмотрены случаи, когда налоговые органы исчисляют налоговую базу:

- 1) при отказе плательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых плательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов обложения;

- 2) при непредставлении в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов;

- 3) при отсутствии учета доходов и расходов, учета объектов обложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

- 4) если есть основания полагать, что налогоплательщик искусственно занижает налоговую базу.

Организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности ведения бухгалтерского учета, если не предусмотрено иное. Организации и предприниматели, применяющие упрощенную систему, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном гл. 26. 2 НК РФ. Организации, применяющие упрощенную систему, ведут учет основных средств и нематериальных активов в порядке, предусмотренном законодательством РФ о бухгалтерском учете.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Законодательство закрепляет полномочия государственной власти и местного самоуправления по установлению налоговых ставок. Распределение полномочий произведено в зависимости от вида налогов — федеральных, региональных и местных.

1. **Федеральные налоги.** Ставки по федеральным налогам определяются НК РФ. Однако в отдельных случаях, предусмотренных налоговым законодательством РФ, ставки федеральных налогов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, установленных НК РФ и иными актами налогового законодательства РФ. Так, в соответствии с п. 2 ст. 3 Закона РФ «О таможенном тарифе» ставки ввозных таможенных пошлин определяются Правительством РФ в пределах, установленных данным Законом. Правительство РФ принимает постановление, которым утверждается таможенный тариф РФ.

2. **Региональные налоги.** Ставки таких налогов и сборов устанавливаются законами субъектов РФ в пределах, установленных НК РФ.

Так, в соответствии со ст. 369 НК РФ налоговые ставки по налогу на игорный бизнес устанавливаются законами субъектов РФ в следующих пределах:

- 1) за один игровой стол — от 25 000 до 125 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 000 до 125 000 руб.

При этом, если ставки не установлены законами субъектов РФ, они устанавливаются в следующих размерах, закрепленных в указанной статье НК РФ:

- 1) за один игровой стол — 25 000 руб.;
- 2) за один игровой автомат — 1500 руб.;
- 3) за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — 25 000 руб.

3. **Местные налоги.** Ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ и иными актами налогового законодательства РФ.

Так, в соответствии со ст. 3 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц» ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости. Представительные органы местного самоуправления могут определять дифференциацию ставок в установленных пределах в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости, типа использования и по иным критериям. При этом ставки налога

устанавливаются в следующих пределах, закрепленных в ст. 369 Закона (табл. 5.3).

Таблица 5.3

Пределы ставки налога на строения, помещения и сооружения

<i>Стоимость имущества</i>	<i>Ставка налога</i>
До 300 тыс. руб.	До 0,1%
От 300 тыс. до 500 тыс. руб.	От 0,1 до 0,3%
Свыше 500 тыс. руб.	От 0,3 до 2,0%

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные налоговым законодательством преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Льготы могут быть предоставлены лишь в случае, когда это прямо предусмотрено налоговым законодательством. Налоговые льготы не могут быть предоставлены, например, законодательством об иностранных инвестициях, образовании, культуре и т.п. Плательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Актами, которыми устанавливаются и отменяются налоговые льготы, являются:

- по федеральным налогам и сборам — НК РФ;
- по региональным налогам — НК РФ и (или) законы субъектов РФ о налогах;
- по местным налогам — НК РФ и (или) нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах (например, законы городов Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

Преимущества отдельных категорий плательщиков могут выражаться (фактически это формы налоговых льгот):

- в установлении для них необлагаемого минимума объекта обложения;
- в изъятии из обложения определенных объектов обложения;
- в более низкой налоговой ставке;
- в переносе сроков уплаты налогов и сборов;

- в иной периодичности исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (например, не ежедекадно или ежемесячно, а по окончании квартала);
- в праве осуществлять различные налоговые вычеты (уменьшающие облагаемую базу);
- в праве на ускоренную амортизацию основных средств (что также приводит к уменьшению облагаемой базы) либо на включение в себестоимость товаров (работ, услуг) затрат, которые обычно в нее не включаются, и т.д.;
- в полном освобождении от уплаты налогов и сборов (такая льгота может предоставляться как по одному, так и по всем видам налогов и сборов);
- в иных льготах, предусмотренных налоговым законодательством.

Законодатель устанавливает налоговые льготы исходя из следующих целей:

- осуществления приоритетных программ социально-экономического развития;
- стимулирования использования финансовых ресурсов плательщиков для расширения и обновления производств и технологий с целью увеличения объемов производства, выпуска конкурентоспособной продукции и создания новых рабочих мест;
- повышения уровня социальной защиты населения;
- обеспечения полноты и своевременности поступления налоговых доходов бюджетов различных уровней.

Льготы предоставляются лишь отдельным категориям плательщиков (например, субъектам малого предпринимательства, физическим лицам — инвалидам Великой Отечественной войны, Героям Советского Союза и т.д.). Льготы не могут носить индивидуальный характер (т.е. их нельзя предоставлять конкретной организации, конкретному физическому лицу). Запрет на индивидуальный характер касается норм налогового законодательства, определяющих и основания, и порядок, и условия применения льгот. Не допускается устанавливать льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала. Данный принцип направлен на обеспечение конституционно гарантированного равенства форм собственности. Она также уравнивает в правах российских и зарубежных инвесторов в отношении получения налоговых льгот. Одновременно обеспечиваются равные условия для всех плательщиков и не допуска-

ются факты создания необоснованно выгодных условий хозяйствования для конкретных плательщиков.

Налоговые льготы не относятся к обязательным элементам налогообложения. Налоговые льготы и основания для их использования плательщиком могут предусматриваться в НК РФ лишь в необходимых, по мнению законодателя, случаях, и, поскольку установление льгот не является обязательным, их отсутствие при определении существенных элементов налога не влияет на оценку законности его установления.

Налоговый кодекс РФ определяет по налоговым льготам:

- основания их применения (т.е. обстоятельства, позволяющие предоставлять данной категории плательщиков льготы);
- порядок их использования (процедура предоставления плательщику льгот, оформление и т.п.);
- условия их применения (т.е. обязательность соблюдения плательщиком, которому предоставлены льготы, определенных требований либо исполнения им определенных действий как необходимых предпосылок для использования льгот).

Конституционный суд РФ в своих решениях неоднократно указывал, что освобождение от уплаты налогов по своей природе — льгота, которая является исключением из вытекающих из Конституции РФ (ст. 19 и 57) принципов всеобщности и равенства налогообложения, в силу которых каждый обязан платить законно установленный налог с соответствующего объекта обложения. Льготы всегда носят адресный характер, и их установление относится к исключительной прерогативе законодателя. Именно законодатель вправе определять (сужать или расширять) круг лиц, на которых распространяются льготы.

Плательщик вправе:

- отказаться от использования любых налоговых льгот, если не предусмотрено иное;
- приостановить использование любой льготы на один или несколько налоговых периодов, если не предусмотрено иное (т.е. по окончании налогового периода, в течение которого льгота не применялась, плательщик вправе этой льготой воспользоваться (в отношении следующего периода)).

Если плательщик решил отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование, он обязан уведомить нало-

говый орган о таком отказе (приостановлении). НК РФ предоставляет плательщику лишь право, но не обязывает его отказаться от использования льготы, а потому не может рассматриваться как затрагивающий какие-либо конституционные права и свободы. Однако, осуществляя соответствующий выбор, плательщик вправе требовать реализации только того механизма предоставления льготы, который закреплён в НК РФ. При этом установление особенностей применения льгот, в том числе в виде некоторых ограничений права плательщика отказаться от использования льготы и обязанности совершить определенные действия, связанные с учетом сумм налога, также не направлено на ущемление конституционных прав и свобод плательщика, поскольку законодатель, вводя налоговую льготу, вправе предусмотреть и особый порядок ее использования.

Исходя из положения ст. 56 НК РФ право на льготу по налогу не может зависеть от избранного организацией метода учетной политики, так как в этом случае хозяйствующие субъекты будут поставлены в неравное экономическое положение при прочих равных условиях.

Налоговый кодекс РФ предоставляет плательщику при соблюдении определенных условий право применять пониженные ставки налогов, однако это не является налоговой льготой. Это означает, что плательщик не вправе отказаться от применения пониженных ставок налога на основании положений ст. 56 НК РФ. Например, ст. 241 НК РФ установлены размеры ставок единого социального налога (ЕСН). При этом ставки носят регрессивный характер, т.е. ставка понижается в зависимости от величины налоговой базы. Плательщик не имеет права отказаться от применения регрессивной шкалы ставок по ЕСН, поскольку применение регрессивной шкалы не является налоговой льготой.

Наконец, появляется возможность дать ответ на вопрос, сформулированный в начале этого раздела: каков алгоритм (формула) исчисления налога? Он зависит от того, какие ставки применяют к налоговой базе:

- если специфические (твердые, в абсолютной сумме на единицу измерения), то в НК РФ применяется следующая формула — «произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы».

Например, сумма акциза за 500 шт. сигар составит 88 руб. 75 коп. (17 руб. 75 коп. за 1 шт. × 500 шт.);

- если адвалорные (в процентах), то — «соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы».

Например, сумма НДС, которую продавец (налогоплательщик) предъявит покупателю при продаже письменного стола, оптовая стоимость которого 2000 руб., составит 360 руб. ($18\% \times 2000 \text{ руб.} : 100\%$);

- если комбинированные (состоящие из специфической и адвалорной ставок), то — «сумма, полученная в результате сложения сумм акциза, исчисленных как произведение специфической ставки и объема реализованных (переданных, ввозимых) товаров в натуральном выражении и как соответствующая адвалорной ставке процентная доля стоимости таких товаров».

Например, табачная фабрика реализовала 6 тыс. шт. сигарет с фильтром (300 пачек). Максимальная розничная цена пачки — 25 руб. Ставка акциза составляет 100 руб. за 1 тыс. шт. + 5% расчетной стоимости, но не менее 115 руб. за 1 тыс. шт. Расчетная стоимость реализованных сигарет — 7500 руб. ($25 \text{ руб.} \times 300 \text{ пачек}$). Сумма акциза, рассчитанная исходя из специфической составляющей комбинированной ставки, — 600 руб. ($100 \text{ руб.} \times 6 \text{ тыс. шт.} : 1 \text{ тыс. шт.}$). Сумма акциза, рассчитанная исходя из адвалорной составляющей комбинированной ставки, — 375 руб. ($7500 \text{ руб.} \times 5\%$). Общая сумма акциза по комбинированной ставке — 975 руб. ($600 \text{ руб.} + 375 \text{ руб.}$). Сумма акциза по минимальной ставке составляет 690 руб. ($115 \text{ руб.} \times 6 \text{ тыс. шт.} : 1 \text{ тыс. шт.}$). Поскольку сумма акциза, рассчитанная по комбинированной ставке, по сигаретам оказалась больше суммы акциза по минимальной ставке, организация заплатит в бюджет 975 руб.

При исчислении налога сумму, полученную в результате применения налоговой ставки к налоговой базе, образовавшейся за налоговый период, необходимо уменьшить на сумму льгот по этому налогу, которыми пользуется плательщик.

Известно, что по многим налогам установлены разные ставки. По налогу на прибыль организаций, например, наряду со ставкой по прибыли от обычной деятельности (24%), предусмотрены другие ставки (0, 9, 10, 15, 20%) по отдельным конкретным видам доходов. В таких случаях обязателен отдельный учет таких доходов, а общая сумма налога за налоговый период определяется как сумма налога, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисляемых отдельно по предусмотренным ставкам.

5.2. ПОРЯДОК И СРОКИ УПЛАТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ. ИЗМЕНЕНИЕ СРОКА ИХ УПЛАТЫ

Порядок и сроки уплаты налогов как обязательный элемент налога служит определению частоты, формы и сроков уплаты налога. **Порядок уплаты налога** представляет собой нормативно установленные способы и процедуры внесения налога в бюджет.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому конкретному налогу. Однако необходимо учитывать и соблюдать те основополагающие принципы и основы осуществления порядка уплаты налогов, которые предусмотрены в ст. 58 НК РФ. Порядок уплаты:

- федеральных налогов устанавливается НК РФ;
- региональных налогов устанавливается законами субъектов РФ в соответствии с НК РФ;
- местных налогов устанавливается нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ. При этом в городах Москве и Санкт-Петербурге порядок уплаты местных налогов устанавливается законами указанных субъектов РФ.

Налоги уплачиваются с разной частотой. Уплата налога производится:

- разовой уплатой всей суммы налога, определяемой по итогам налогового периода. Как правило, плательщик не вправе платить налог частями. Однако при распределении суммы налогов между бюджетами разных уровней (внебюджетными фондами) плательщик не нарушает общего правила. Такая ситуация возникает в предусмотренных случаях при перечислении суммы налога отдельными платежными поручениями в федеральный, региональный и местный бюджеты;
- в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами налогового законодательства. Например, НК РФ может предусматривать уплату налога по частям в случае предоставления плательщику рассрочки или инвестиционного налогового кредита. Уплата налогов несколькими частями предусматривается также иногда по итогам отчетного периода.

Сумма налога уплачивается (перечисляется) плательщиком или налоговым агентом (а также представителями плательщиков) в установленные сроки. **Сроки уплаты налогов и сборов** определяются НК РФ:

- эти сроки устанавливаются применительно к каждому конкретному налогу и сбору. Иными словами, общих сроков уплаты налогов и сборов нет;
- изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ (в частности, ст. 63–68).

Как правило, срок уплаты налога привязывается к моменту завершения соответствующего налогового периода или к моменту завершения отчетного периода, в случаях когда налог уплачивается авансом.

Так, согласно ст. 344 НК РФ сумма налога на добычу полезных ископаемых, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом. В соответствии с п. 3 ст. 243 НК РФ в течение отчетного периода по итогам каждого календарного месяца плательщики-работодатели производят исчисление ежемесячных авансовых платежей по единому социальному налогу. Уплата ежемесячных авансовых платежей производится не позднее 15-го числа следующего месяца.

За нарушение срока уплаты налога автоматически взимается пеня независимо от вины нарушителя срока внесения налогового платежа. Налоговое законодательство рассматривает пеню как форму обеспечения налогового обязательства. Это не санкция (в отличие от штрафа). **Пеней** признается денежная сумма, которую плательщик или налоговый агент должны выплатить в случае превышения законодательно установленных сроков. Пеня защищает налоговые правоотношения и применяется в случае нарушения налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налогов 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 плательщика. С организаций пени взыскиваются в бесспорном порядке, с физических лиц — по решению суда.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора (ст. 72–77 НК РФ), а также мер ответственности за нарушение налогового законодательства (ст. 114, 116–126 НК РФ). Принудительное взыскание пеней с физических лиц произ-

водится в судебном порядке, а с организаций — в бесспорном порядке.

Пени не начисляются на сумму недоимки, которую плательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены его операции в банке или был наложен арест на его имущество.

Сроки уплаты определяются:

- календарной датой. К таким срокам относится, как правило, последний срок уплаты того или иного налога, а также последний срок представления в налоговый орган декларации по какому-либо налогу. Окончание срока, определенного путем указания точной даты, приходится на эту дату;
- истечением периода времени (год, квартал, месяц, день). Например, окончание срока, исчисляемого месяцами, приходится на соответствующее число последнего месяца срока. Уплата налога, для совершения которой установлен определенный день, должна быть совершена в этот день;
- указанием на событие, которое должно наступить или произойти. Отсчет срока ведется со дня наступления события, которым определено начало течения данного срока (например, дата получения требования об уплате налога и т.п.);
- указанием на действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются применительно к каждому такому действию. В зависимости от того, какой участник налоговых правоотношений должен совершить действие, эти сроки также могут быть различными. Например, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения уведомления.

Конкретные сроки исполнения тех или иных обязанностей в рамках сроков, предписанных законом, нередко определяются самими плательщиками или налоговыми агентами. Действительно, любой плательщик вправе досрочно уплатить налог, не дожидаясь установленного законодательством срока уплаты этого налога.

Налоговый кодекс РФ устанавливает особое правило определения сроков уплаты налога для случаев, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом: обязанность по уплате налога (но не сбора) возникает не ранее даты получения плательщиком налогового уведомления. В этом случае налоговое уведомление направляется не позднее 30 дней до наступления срока платежа.

Тем самым обеспечивается защита прав плательщика. Так, если обязанность по исчислению суммы налога возложена на налоговый орган, никто не вправе требовать от плательщика уплаты налога до того, как тот узнал из уведомления о сумме налога, подлежащего уплате.

Напомним, что по общему правилу сумма налога исчисляется и уплачивается после истечения налогового периода. Однако в соответствии с НК РФ может предусматриваться уплата в течение налогового периода предварительных платежей по налогу — авансовых платежей. Обязанность по уплате авансов признается исполненной в порядке, аналогичном для уплаты налога.

В случае уплаты авансов в более поздние по сравнению с установленными законодательством сроки на несвоевременно уплаченную их сумму начисляются пени.

В НК РФ особо подчеркивается, что нарушение порядка исчисления и уплаты авансовых платежей не рассматривается в качестве основания для привлечения лица к ответственности за нарушение налогового законодательства.

Уплата налогов производится как в наличной, так и безналичной форме. При этом уплата наличными денежными средствами осуществляется:

- юридическими лицами — только путем внесения денежных средств в учреждения банка (в этом случае ограничения ЦБ РФ по наличным расчетам не применяются, поскольку названные ограничения установлены для расчетов между юридическими лицами только по гражданско-правовым сделкам (купли-продажи, подряда и др.), а уплата налога не является оплатой по какой-то сделке);
- физическими лицами — либо через банк, а в случае отсутствия банка плательщик или налоговый агент (являющийся физическим лицом), могут уплачивать налоги через кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи.

Следовательно, наличными налоги уплачивают только физические лица. Организации же уплачивают налоги только в безналичной форме со своих банковских счетов, если иное не предусмотрено законодательством РФ. Юридические лица вносить наличные денежные средства в кассу местного органа самоуправления или в организацию связи не вправе. Физические лица вносят сумму налога в кассу банка. При отсутствии банка физические лица (плательщики или налоговые агенты) могут уплачивать налоги через

кассу местной администрации либо через организацию федеральной почтовой связи.

При этом НК РФ детально регламентирует действия местных администраций и организаций федеральной почтовой связи при осуществлении ими приема денежных средств, перечисления средств на соответствующий счет Федерального казначейства, а также порядок учета и отчетности по этим операциям.

Обязанность по уплате налога считается исполненной плательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете плательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи.

Плательщик обязан уплатить налог в течение одного месяца со дня получения налогового уведомления, если более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в этом налоговом уведомлении.

Все приведенные выше правила уплаты применяются также в отношении порядка уплаты сборов (пеней, штрафов) и в отношении порядка уплаты авансовых платежей.

Изменение установленного срока уплаты допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ (при предоставлении отсрочки, рассрочки и инвестиционного налогового кредита). ***Изменение срока уплаты налога и сбора*** — это перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок. Следует иметь в виду, что не являются изменением срока уплаты налогов и сборов случаи, когда в соответствии с НК РФ устанавливаются новые сроки уплаты налогов и сборов.

Перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора. Иными словами, ни отсрочка, ни рассрочка, ни инвестиционный налоговый кредит не отменяют обязанность по уплате налога и сбора (и не создают новой обязанности по уплате налога и сбора), а лишь переносят срок ее исполнения.

В некоторых специальных случаях НК РФ предусматривает возможность изменения установленного срока уплаты налога. Например, при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии предусмотренных оснований на срок до одного года. При этом отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, утверждения арбитражным судом мирового соглашения либо графика погашения задолженности в ходе процедуры финансового оздоровления;

4) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ;

6) при наличии оснований для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через границу РФ, установленных Таможенным кодексом РФ.

Отсрочку и рассрочку уплаты налогов можно интерпретировать как бюджетный кредит, предоставляемый из соответствующего бюджета на возвратной и возмездной основах. Поэтому на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной $1/2$ ставки рефинансирования, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. Однако проценты начисляются не всегда. На сумму задолженности проценты не начисляются, если отсрочка или рассрочка предоставлены по следующим основаниям: причинение заинтересованному лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы; задержка заинтересованному лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Отсрочка или рассрочка предоставляются на основании заявления заинтересованного лица. Заявление с приложенными к нему документами подается заинтересованным лицом в соответствующий уполномоченный орган. Так как изменение срока уплаты налога и сбора может (не обязательно) производиться под залог имущества либо при наличии поручительства, то по требованию уполномоченного органа предоставляются документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

Кроме того, по ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Наличие или отсутствие права временно не уплачивать имеющуюся задолженность зависит от решения, принятого налоговым органом.

Налоговый кодекс РФ устанавливает случаи, когда заинтересованному лицу не могут отказать в отсрочке или рассрочке. Уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке, если такое лицо указало в своем заявлении следующие основания:

1) причинение этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке в пределах соответственно суммы причиненного такому лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа при условии отсутствия следующих обстоятельств:

- возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением налогового законодательства;
- проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через границу РФ;
- имеются достаточные основания полагать, что заинтересованное лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих средств или иного имущества, подлежащего об-

ложению, либо это лицо собирается выехать из России на постоянное жительство.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки должно быть мотивированным. В таком решении должны быть приведены обстоятельства, исключающие изменение срока исполнения обязанности по уплате налога, при наличии следующих оснований, указанных в заявлении заинтересованного лица:

- причинения заинтересованному лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного им государственного заказа.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством РФ. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц установлен гл. 19 НК РФ. Обжаловать такое решение можно:

- либо в вышестоящем (уполномоченного органа, принявшего решение) органе;
- либо в суде (арбитражном — организацией или предпринимателем, судом общей юрисдикции — физическим лицом, не имеющим статуса предпринимателя).

Отсрочка отличается от рассрочки тем, что при отсрочке сумма задолженности выплачивается плательщиком единовременно до истечения ее срока, а при рассрочке — поэтапно (по частям) в течение всего срока ее действия. Последняя часть суммы задолженности должна быть уплачена не позднее последнего дня срока действия рассрочки. График погашения задолженности по рассрочке утверждается, как правило, при принятии решения об изменении срока уплаты налогов и сборов.

Решение об изменении сроков уплаты налогов и сборов принимается уполномоченным органом по мотивированному заявлению плательщика. Компетенцией принятия таких решений, наделены:

- по федеральным налогам и сборам — ФНС России (за исключением госпошлины);
- по региональным и местным налогам и сборам — налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты таких налогов принимаются по согласованию с финорганами субъектов РФ и местными финорганами;

- по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через границу РФ, — Федеральная таможенная служба, а также таможенные посты, таможни и др.;
- по государственной пошлине — консульские учреждения, суды, органы исполнительной власти и т.п.;
- по единому социальному налогу — ФНС России по согласованию с Пенсионным фондом РФ, Фондом социального страхования РФ и т.п.

Решение о сроках отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, на срок от одного года до трех лет, принимает Правительство РФ.

Изменены могут быть любые установленные сроки, в том числе сроки уплаты авансовых платежей.

Изменение срока уплаты налога и сбора по решению уполномоченных органов производится при одновременном применении одного из следующих способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, если не предусмотрено иное:

- под залог имущества;
- при наличии поручительства.

Налоговый кодекс РФ допускает возможность изменения срока уплаты налогов и сборов без принятия обеспечительных мер.

Изменение срока уплаты налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, производится в предусмотренном выше общем порядке.

Обстоятельства, исключающие изменение срока уплаты налога, устанавливаются НК РФ, срок не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица:

- 1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением налогового законодательства;
- 2) проводится производство по делу:
 - о налоговом правонарушении;
 - об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через границу РФ;
- 3) имеются достаточные основания полагать, что:
 - это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств (заккрытие им счета и открытие другого, неизвестного налоговым органам счета с последующим перечислением на него денежных средств и т.п.) или иного имущества, подлежащего обложению (путем совер-

шения фиктивных сделок, представления фиктивных документов об уничтожении или утере имущества и т.п.);

- это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство (установление факта оформления соответствующих документов, визы и т.п.).

При наличии перечисленных обстоятельств на момент вынесения решения об изменении срока уплаты налога:

- решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено;
- вынесенное решение подлежит отмене. Уполномоченный орган обязан это решение отменить и о его отмене в трехдневный срок уведомить заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица.

Заинтересованное лицо вправе обжаловать указанное решение в вышестоящий налоговый орган или в суд.

Изменением срока уплаты налога является также *инвестиционный налоговый кредит* (ИНК). ИНК представляет собой изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов. Это самостоятельный вид целевого налогового кредита, связанный исключительно со стимулированием инвестиционной и инновационной деятельности организаций.

ИНК предоставляется на основе договора. Существенными условиями договора являются:

- 1) виды налогов, по которым предоставляется ИНК;
- 2) срок, на который может быть предоставлен ИНК;
- 3) органы, уполномоченные предоставлять заинтересованному лицу ИНК;
- 4) основания, при наличии которых это лицо вправе рассчитывать на ИНК;
- 5) размер (сумма) ИНК;
- 6) уровень процентов на сумму ИНК;
- 7) порядок уменьшения организацией своих платежей по налогу в течение срока действия договора;
- 8) предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога;
- 9) порядок досрочного прекращения действия договора об ИНК.

Рассмотрим подробно перечисленные существенные условия договора об ИНК.

1. В отличие от отсрочек и рассрочек ИНК может быть предоставлен только по одному из федеральных налогов — налогу на прибыль, а также по любому из региональных и местных налогов.

2. ИНК может быть предоставлен на срок от 1 года до 5 лет.

3. Решение о предоставлении организации ИНК принимается уполномоченным органом (теми, что и в случае отсрочки и рассрочки) по согласованию с финансовыми органами (органами государственных внебюджетных фондов) в течение месяца со дня получения заявления заинтересованного лица. Решение о предоставлении ИНК по налогу на прибыль организаций в части, поступающей в бюджет субъекта РФ, принимается финансовым органом этого субъекта, заключающим с плательщиком соответствующий договор. Решение об отказе в предоставлении ИНК должно быть обосновано.

Общий срок, в течение которого должно быть принято решение о предоставлении организации ИНК или об отказе в его предоставлении, составляет один месяц со дня получения соответствующего заявления от заинтересованного лица.

4. ИНК может быть предоставлен организации — плательщику соответствующего налога при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

а) проведение этой организацией НИОКР либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения отходами (в этом случае ИНК предоставляется на сумму кредита, составляющую 30% стоимости приобретенного организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных целей);

б) осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

в) выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению (в этих двух случаях ИНК предоставляется на суммы кредита, определяемые по соглашению с уполномоченным органом).

Законы субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований могут устанавли-

вать иные основания и иные условия (включая сроки действия ИНК и ставки процентов) предоставления ИНК по уплате региональных и местных налогов. Такие дополнительные основания и условия не должны противоречить НК РФ.

5. Существенным условием договора об ИНК является размер (сумма) кредита. ИНК предоставляется:

- по подп. «а» п. 4 — на сумму, составляющую 30% стоимости приобретенного этой организацией оборудования, используемого исключительно для выполнения указанных целей;
- по подп. «б», «в» п. 4 — на суммы, определяемые по соглашению между заинтересованной организацией и соответствующим уполномоченным органом (в пределах, установленных п. 3 ст. 66 НК РФ).

6. Важная особенность ИНК — обязательное начисление процентов независимо от того, по какому основанию предоставлен ИНК. Проценты устанавливаются в размере не менее $\frac{1}{2}$, но и не более $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования.

7. Организация, получившая ИНК, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора. Уменьшение производится по каждому платежу налога за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей подлежит определению в заключаемом договоре об ИНК.

Наличие у организации одного или нескольких договоров об ИНК не может препятствовать заключению другого договора по иным основаниям. Для случаев наличия нескольких договоров установлены следующие правила накопления суммы кредита:

- если организацией заключено более одного договора, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров;
- увеличение накопленной суммы кредита производится сначала в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

8. НК РФ устанавливает следующие предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога:

- в каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об ИНК) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об ИНК;
- накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот период.

Если накопленная сумма кредита превышает указанные предельные размеры, для такого отчетного периода разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, то излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

9. Действие договора об ИНК может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Не допускаются в течение срока действия договора об ИНК реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось условием для предоставления ИНК. Эти операции допускаются лишь в случае, если они оговорены в договоре об ИНК.

Если организация нарушит предусмотренные договором условия реализаций либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления ИНК, она в течение 30 дней со дня расторжения договора обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные на каждый день действия договора исходя из ставки рефинансирования, действовавшей за период от заключения до расторжения договора.

На организацию-плательщика законом возлагается обязанность представить в налоговый орган по месту ее учета копию договора ИНК в пятидневный срок со дня его заключения.

Для сравнения обобщим основные особенности рассмотренных видов изменения сроков уплаты налогов, сборов и пеней — отсрочки, рассрочки, инвестиционного налогового кредита — в форме таблицы (табл. 5.4).

Таблица 5.4

Условия отсрочек, рассрочек и инвестиционных налоговых кредитов

<i>Виды изменения сроков уплаты налогов, сборов, пеней</i>	<i>Отсрочка, рассрочка</i>	<i>ИНК</i>
Кто имеет право на получение	Юридическое или физическое лицо	Только юридическое лицо
По каким налогам предоставляется	По одному или нескольким налогам. Отсрочка и рассрочка могут быть предоставлены по сбору, если не предусмотрено иное. Отсрочка или рассрочка могут быть предоставлены по уплате как части налога, так и всей суммы налога	По налогу на прибыль и по региональным и местным налогам. Предоставление ИНК по уплате сбора не предусмотрено
Основание предоставления	1. Причинение лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы. 2. Задержка финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа. 3. Если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога. 4. Если производство и реализация товаров, работ или услуг носит сезонный характер. 5. Наличие иных оснований, предусмотренных Таможенным кодексом РФ	1. Проведение организацией НИОКР либо технического перевооружения собственного производства. 2. Осуществление внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов. 3. Выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению
Срок предоставления	1–12 месяцев	1–5 лет
Оформление предоставления	Приказ уполномоченного органа	Договор об ИНК
Обеспечение возврата суммы задолженности	Не обязательно	Обязательно обеспечение залогом имущества или поручительством

<i>Виды изменения сроков уплаты налогов, сборов, пеней</i>	<i>Отсрочка, рассрочка</i>	<i>ИНК</i>
Проценты за пользование	Если основание предоставления — п. 1 и 2, то проценты не взимаются. В остальных случаях $\frac{1}{2}$ ставки рефинансирования	От $\frac{1}{2}$ до $\frac{3}{4}$ ставки рефинансирования
Прекращение действия отсрочки	1. Истечение срока. 2. Досрочная уплата плательщиком суммы отсрочки и процентов. 3. Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении отсрочки (при нарушении условий предоставления)	
		4. Досрочное прекращение по соглашению сторон. 5. Досрочное прекращение по решению суда

В заключение отметим, что законодательство не связывает с налоговыми льготами ни отсрочку (рассрочку) налогов, ни ИНК, они рассматриваются лишь как возможные способы изменения срока исполнения налогового обязательства, лишая эти льготы своей регулирующей функции. Однако на определенный период времени и отсрочка (рассрочка) платежа, и ИНК предполагают для пользователя уменьшение налогового обязательства, что вполне соответствует понятию «налоговая льгота». ИНК — это групповые, приближенные к индивидуальным налоговые льготы, основанные на договорных отношениях.

Налоговый кодекс РФ детально регламентирует *порядок прекращения действия отсрочки (рассрочки) или ИНК*. Их действие прекращается:

- 1) по истечении срока действия:
 - решения о предоставлении отсрочки, рассрочки соответственно;
 - договора о предоставлении ИНК;
- 2) до истечения такого срока в предусмотренных НК РФ случаях.

Действие отсрочки (рассрочки) прекращается досрочно:

- в добровольном порядке в случае уплаты плательщиком всей причитающейся суммы налога и соответствующих процентов;

- в принудительном порядке в случае нарушения заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки (рассрочки) — по решению уполномоченного органа, принявшего решение об изменении срока исполнения обязанности по уплате налога.

При этом плательщик должен в течение месяца после получения им соответствующего решения уплатить:

- а) неуплаченную сумму задолженности;
- б) пени за каждый день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно.

Действие отсрочки (рассрочки) или ИНК прекращается досрочно в случае уплаты плательщиком всей причитающейся суммы налога и соответствующих процентов до истечения срока действия данного решения или договора.

Возможность досрочного прекращения действия отсрочки, рассрочки в случае нарушения заинтересованным лицом условий их предоставления предусматривается НК РФ. Досрочное прекращение осуществляется по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

Определены последствия досрочного прекращения действия отсрочки (рассрочки):

- плательщик должен в течение месяца после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый день, начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно;
- оставшаяся неуплаченной сумма задолженности рассчитывается как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

Извещение об отмене решения об отсрочке (рассрочке) направляется принявшим это решение уполномоченным органом плательщику заказным письмом не позднее 5 дней со дня принятия решения.

Извещение и решение уполномоченного органа о досрочном прекращении отсрочки (рассрочки) по уплате налога следует от-

личать от отмены уполномоченным органом ранее вынесенного решения, предоставляющего отсрочку (рассрочку).

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки (рассрочки) может быть обжаловано плательщиком в суд. Жалоба подается заинтересованным лицом:

- в арбитражный суд, если заинтересованное лицо является организацией или предпринимателем;
- в суд общей юрисдикции, если заинтересованное лицо — физическое лицо, не имеющее статус предпринимателя.

При этом заинтересованное лицо может представить доказательства, свидетельствующие о том, что условия отсрочки (рассрочки) не были им нарушены либо нарушены по уважительным причинам, в том числе вследствие обстоятельств непреодолимой силы, либо сами нарушения были незначительными и допущены впервые.

Действие ИНК прекращается досрочно:

1) в добровольном порядке в случае:

- уплаты плательщиком всей причитающейся суммы налога и соответствующих процентов;
- прекращения действия договора об ИНК по письменному соглашению сторон;

2) в принудительном порядке в случае:

- прекращения действия договора об ИНК по решению арбитражного суда (поскольку договор об ИНК заключается только с организациями).

Если в течение срока действия договора об ИНК заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления ИНК, эта организация в течение месяца со дня расторжения договора об ИНК обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные за каждый календарный день действия договора об ИНК, исходя из ставки рефинансирования, действовавшей за период от заключения до расторжения договора.

Однако если организация получила ИНК на основании выполнения ею особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления ею особо важных услуг населению и нарушает данные обязательства в течение установлен-

ного договором срока, то не позднее трех месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на нее, которые начисляются за каждый календарный день действия договора, исходя из ставки, равной ставке рефинансирования.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Кто из участников налоговых правоотношений должен исчислять сумму налога? Почему в разных случаях это разные лица?
2. Чем обусловлена необходимость такого обязательного элемента налогообложения, как налоговый период?
3. Дайте представление о двух методах признания и определения доходов и расходов для целей исчисления налога на прибыль организаций.
4. Каковы формы изменения срока уплаты налога и сбора? Каковы основания изменения этого срока, каков порядок использования предусмотренных форм?

ГЛАВА 6

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

6.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О НАЛОГОВОМ КОНТРОЛЕ

Одной из главных задач налоговых органов является контроль за соблюдением налогового законодательства. Налоговый контроль следует рассматривать как одну из неотъемлемых составляющих государственного финансового контроля наряду с другими видами финансового контроля — бюджетным, валютным, банковским, страховым и др. Внимание государства к детальному регламентированию процедур налогового контроля обусловлено, с одной стороны, фискальными задачами наполнения бюджета, с другой — естественным стремлением налогоплательщика минимизировать размер своих налоговых платежей. Это не может не сопровождаться конфликтами между налогоплательщиками и налоговыми органами как носителями соответственно частного и публичного интереса. Государство как гарант тех и других интересов объективно должно выработать методы разрешения такого конфликта. Важнейшим из этих методов является налоговый контроль. Его необходимо вести так, чтобы не допускать уклонения обязанных лиц в полной мере уплачивать налоговые платежи и одновременно предотвращать произвольные действия налоговых органов в ходе налоговых проверок.

Легальное определение понятия «налоговый контроль» впервые появилось в ст. 82 НК РФ лишь в 2007 г. *Налоговым контролем* признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов налогового законодательства в порядке, установленном НК РФ.

Стадия налогового контроля занимает одно из важнейших мест в налоговом процессе, обусловлена характером контрольной деятельности и имеет сложную, многоуровневую структуру. Процессуальному порядку проведения налогового контроля посвящены нормы гл. 14 НК РФ. Помимо этого принято огромное количество подзаконных нормативно-правовых актов, характеризующих порядок осуществления налогового контроля.

Особенностью налогового контроля является то, что он охватывает весь период деятельности субъектов налоговых правоотношений. Следовательно, стадия налогового контроля протекает параллельно всем стадиям налогового процесса: исчисления налога, корректировки налоговой обязанности, принудительного взыскания налога, привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

При рассмотрении порядка ведения налогового контроля необходимо определить его субъект, объект и предмет.

Субъект налогового контроля. Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ.

При этом должностные лица налоговых органов проводят следующие мероприятия: участие свидетеля (ст. 90), доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки (ст. 91), осмотр (ст. 92), истребование документов (ст. 93), выемка документов и предметов (ст. 94), экспертиза (ст. 95), привлечение специалиста для оказания содействия в осуществлении налогового контроля (ст. 96), привлечение переводчика (ст. 97), привлечение понятых (ст. 98).

Несмотря на то что налоговый контроль возложен на налоговые органы отдельными контрольными полномочиями наделены также таможенные органы и органы внутренних дел. Между ними должны осуществляться межведомственная координация и взаимодействие. Так, НК РФ обязывает налоговые органы, органы внутренних дел (ОВД), таможенные органы, обмениваться информацией:

- об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и совершении налоговых преступлений;
- о мерах, принятых по их пресечению.

Указанные органы обмениваются также и иной необходимой информацией для выполнения возложенных на них задач.

В случае выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, ОВД в течение 10 дней с момента выявления таких обстоятельств обязаны направить материалы в налоговый орган для принятия по

ним решения. В свою очередь налоговые органы, выявив обстоятельства, позволяющие предполагать совершение нарушения налогового законодательства, содержащего признаки преступления, обязаны в течение 10 дней со дня их выявления направить материалы в ОВД для решения вопроса о возбуждении уголовного дела (п. 3 ст. 32 НК РФ).

В настоящее время существует целый ряд документов, регламентирующих порядок обмена информацией между налоговыми и иными государственными органами РФ. В их числе:

- Порядок обмена информацией между МНС России и Федеральной службой России по финансовому оздоровлению и банкротству (ФСФО России), а также их территориальными органами (утвержден совместным приказом МНС России и ФСФО России от 22 октября 1999 г.);
- Соглашение по информационному взаимодействию между МНС России и Пенсионным фондом РФ от 2 декабря 2003 г.;
- приказ МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. «Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений».

Федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением налогового законодательства, является Федеральная налоговая служба России, которая находится в ведении Министерства финансов РФ.

ФНС России осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Объектом налогового контроля признаются:

- для организаций и индивидуальных предпринимателей — их финансовая и хозяйственная деятельность, имеющая налоговые последствия;
- для физических лиц — их трудовая деятельность и иные жизненные обстоятельства, приводящие к налоговым последствиям.

Предметом налогового контроля являются сведения и документы, предметы, территории и помещения налогоплательщика, а также его банковские счета. Наиболее часто как предмет контроля

рассматриваются следующие документы: бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы, декларации, денежные и иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и сборов. Кроме этого, налоговые органы запрашивают различного рода приказы руководителей и отчеты работников, гражданско-правовые и трудовые договоры, акты сдачи-приемки, учредительные документы, протоколы общих собраний, накладные, банковские выписки и т.д.

Налоговый контроль проводится на основе определенных *принципов*. В этом отношении Россия в целом придерживается Лимской декларации руководящих принципов контроля, выработанной IX Конгрессом Международной организации высших органов финансового контроля (ИНТОСАИ) в 1977 г.*

Если, осуществляя налоговый контроль, налоговые органы руководствуются целями и мотивами, противоречащими действующему правопорядку, контроль в таких случаях может превратиться из необходимого инструмента налоговой политики в инструмент подавления экономической самостоятельности и инициативы, чрезмерного ограничения свободы предпринимательства и права собственности. Превышение налоговыми органами (их должностными лицами) своих полномочий либо использование их вопреки законной цели и охраняемым правам и интересам граждан, организаций, государства и общества несовместимы с принципами правового государства, в котором осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц.

Поэтому законодатель устанавливает ряд ограничений и требований к действиям органов и должностных лиц, проводящих налоговый контроль.

1. Налоговый контроль направлен прежде всего на обеспечение *законности* со стороны всех участников налоговых правоотношений. При этом налоговые органы наделены полномочиями контролировать соответствие действий налогоплательщиков исключительно налоговому законодательству и никаким другим нормативно-правовым актам. Налоговый контроль неправомерно толковать расширительно — как проверку финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, а тем более — как проверку целесообразности и правомерности их деятельности.

* Текст Декларации размещен на официальном сайте Счетной палаты РФ: http://www.ach.gov.ru/agencies/priloj/010704_1.shtml.

Так, ст. 149 НК РФ предусматривает, что налогоплательщики освобождаются от обложения некоторых операций. Однако одновременно предусмотрено, что перечисленные операции не облагаются лишь при наличии у налогоплательщиков, осуществляющих эти операции, лицензий на осуществление данной деятельности, лицензируемой в соответствии с законодательством РФ. Налоговые органы не вправе запрещать такие операции, а лишь призваны следить за тем, чтобы налогоплательщики не смогли воспользоваться правом на освобождение.

Другой пример. Физическое лицо вправе претендовать на социальные налоговые вычеты, оплачивая услуги по лечению и обучению. Налоговая база по налогу на доходы физических лиц сокращается на соответствующие расходы физического лица. Но налогоплательщик вправе рассчитывать на этот вычет лишь в случае, если лечебные и образовательные услуги предоставлены организациями, имеющими соответствующую лицензию. И в этом случае налоговые органы не вправе запрещать таким организациям деятельность, но должны не допускать фактов неправомерных вычетов при определении размера налоговой базы по налогу.

Впрочем, ст. 31 НК РФ наделяет налоговые органы правом заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на осуществление определенных видов деятельности.

2. Налоговые органы, осуществляя контрольные функции, по сути, выполняют роль предупреждения налоговых правонарушений, их действия при этом являются превентивными (лат. *praeventio* — предупреждение; фр. *preventif* — предохранительный, опережающий действия противной стороны). Важной задачей налогового контроля является не только пресечение правонарушений, но и принятие мер, направленных на устранение причин и условий, способствующих их совершению. Это в полной мере корреспондирует с тем, что, являясь разновидностью юридической ответственности, налоговая ответственность выполняет регулятивную, превентивную, карательную, восстановительную и воспитательную функции.

Выработка превентивных мер по предотвращению и разрешению налоговых конфликтов имеет особое значение как на уровне нормотворчества, так и на стадии налогового контроля. Правильно проведенные контрольные мероприятия налоговых органов воздействуют на поведение налогоплательщиков, определяют их цели и мотивы.

3. При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую или аудиторскую тайну.

Налоговая тайна относится к сфере публичного права, поэтому требования о ее хранении носят не договорный, а общеобязательный характер. Требование о сохранении налоговой тайны содержится в отраслевом законодательстве — в ст. 102 НК РФ. Институт налоговой тайны регламентируется ст. 32 и 102 НК РФ. Для налоговых органов требование о сохранении налоговой тайны не является абсолютным — оно ограничено положениями самого НК РФ. Налоговая тайна может быть разглашена в случаях, предусмотренных федеральным законом. Это означает, что любой сотрудник налогового органа может, например, дать свидетельские показания по любому налогоплательщику в любом объеме. Сведения о нарушениях налогового законодательства и мерах ответственности за эти нарушения не относятся к налоговой тайне. Ничем не обеспечена и ответственность сотрудников налоговых органов за разглашение налоговой тайны. Обязанность соблюдать тайну возложена на налоговые органы, а их должностные лица обязаны реализовывать обязанности этих органов. На практике же эта ответственность обезличена. Представляемые в налоговые органы документы, вопреки требованиям ст. 102 НК РФ, не имеют специального режима хранения и доступа. Но особенно важно, что по законодательству сведения, составляющие налоговую тайну, могут циркулировать внутри налоговых органов, передаваться в органы внутренних дел, государственные внебюджетные фонды, таможенные органы. Понятно, что в такой ситуации при разглашении тайны практически невозможно будет узнать, когда, где, по чьей вине это произошло.

4. При проведении налогового контроля не допускается *причинение неправомерного вреда проверяемым лицам*, их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Одновременно налогоплательщикам гарантируется право на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов

и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Убытки, причиненные неправомерными действиями при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых и таможенных органов несут ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Однако убытки, причиненные налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям правомерными действиями должностных лиц налоговых органов, возмещению не подлежат. Следовательно, если действия налогового органа являются правомерными, то понесенные налогоплательщиком расходы, вызванные такими действиями, возмещению не подлежат.

Обязательным условием возмещения убытков налогоплательщику в результате действий налогового органа является не только неправомерность действий (бездействия), но и наличие причинно-следственной связи между такими действиями и причиненными убытками.

Необходимо иметь в виду, что право налогоплательщика на возмещение морального вреда налоговым законодательством не предусмотрено.

6.2. НАЛОГОВЫЙ УЧЕТ ОРГАНИЗАЦИЙ И ФИЗИЧЕСКИХ ЛИЦ

Принципиально важными для организации налогообложения являются вопросы: с какого момента лицо становится налогоплательщиком, возникает налоговое правоотношение, появляется налоговая обязанность? В НК РФ устанавливается, что налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы. Юридическое лицо становится субъектом налоговых отношений с момента его государственной регистрации вне зависимости от его постановки на налоговый учет, с этого же момента возникает и налоговая обязанность.

Постановка на учет в качестве налогоплательщика организации и индивидуального предпринимателя осуществляется вне зависимости от обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение

обязанности по уплате того или иного налога, т.е. быть плательщиком налогов. Таким образом, субъекты налоговых отношений вступают в налоговые правоотношения не по своей инициативе и воле, а руководствуясь соответствующими нормами права, т.е. фактически сразу. Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных налоговым законодательством обстоятельств — юридических фактов, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Исполнение налоговой обязанности можно связать со статусом юридического или физического лица, но сам статус не порождает налогоплательщика. Главным юридическим фактом, порождающим налогоплательщика как плательщика налогов, надо считать возникновение установленного в законе объекта обложения. Фактически НК РФ называет субъект налоговых отношений «налогоплательщиком» еще на стадии его постановки на учет в налоговом органе до момента возникновения объекта обложения.

Место регистрации юридического лица, место его фактического нахождения и место осуществления им деятельности далеко не всегда совпадают друг с другом. Возникает, по сути, замкнутый круг. Поэтому законодатель разрывает этот замкнутый круг, установив строго формальный способ определения места нахождения организации для целей налогообложения — по месту ее регистрации. При этом НК РФ связывает проведение налогового контроля с местом нахождения плательщика.

В целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным предусмотренным основаниям.

В НК РФ закреплена обязанность плательщиков встать на учет в налоговых органах. Кодексом установлены негативные последствия для плательщика в случае несоблюдения обязанности встать на налоговый учет или известить о перемене места нахождения в виде налоговой ответственности за соответствующие налоговые правонарушения. Ведение деятельности организацией или предпринимателем без постановки на налоговый учет влечет ответственность в соответствии со ст. 117 НК РФ. Постановка на учет в налоговом органе организаций и предпринимателей осуществля-

ется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога или сбора.

У организации, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории РФ, не возникает обязанности по постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения подразделения, если такая организация уже состоит на учете в данном налоговом органе.

При осуществлении организацией деятельности в Российской Федерации через подразделение заявление о постановке на учет такой организации подается в течение одного месяца со дня создания подразделения в налоговый орган по месту нахождения этого подразделения, если указанная организация не состоит на учете в налоговых органах на территории муниципального образования, в котором создано это подразделение. В иных случаях постановка на учет организации в налоговых органах по месту нахождения ее подразделений осуществляется налоговыми органами на основании письменных сообщений, представляемых этой организацией.

Если несколько подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее подразделений, определяемых организацией самостоятельно.

В силу ст. 11 НК РФ обособленное подразделение организации — это любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Поскольку в законодательстве о налогах и сборах не дано четкого определения того, с какого момента обособленное подразделение следует считать созданным, то следует исчислять указанный срок с момента оборудования стационарных рабочих мест.

Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или нет его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Согласно п. 4 ст. 83 НК РФ заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в налоговый орган в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

Минфин России вправе определять особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков. Минфином России утверждены Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, по котором их постановка на учет осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим налогоплательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением ими налогового законодательства.

Постановка на налоговый учет организации или предпринимателя по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Правила ведения единого государственного реестра налогоплательщиков, а также Правила взаимодействия регистрирующих органов при государственной регистрации юридических лиц в случае их реорганизации утверждены постановлением Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых уполномоченными органами. В этом случае налоговый орган обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет.

Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Местом нахождения имущества в целях данной статьи признается:

- для морских, речных и воздушных транспортных средств — место (порт) приписки, при отсутствии такового — место государственной регистрации, а при отсутствии таковых — место нахождения (жительства) собственника имущества;
- для транспортных средств, не указанных выше, — место государственной регистрации, а при отсутствии такового — место нахождения (жительства) собственника имущества;
- для иного недвижимого имущества — место фактического нахождения имущества.

Постановка на учет физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой уполномоченными органами. В этом случае налоговый орган обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет.

Физические лица, место жительства которых для целей налогообложения определяется по месту пребывания физического лица, вправе обратиться в налоговый орган по месту своего пребывания с заявлением о постановке на учет в налоговых органах. В этом случае налоговый орган обязан незамедлительно уведомить физическое лицо о постановке его на учет.

В случае возникновения у плательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

У организации, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, не возникает обязанности по постановке на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения, если такая организация уже состоит на учете в данном налоговом органе.

В развитие данной нормы в НК РФ также закреплено, что при осуществлении организацией деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет такой организации подается в течение одного месяца со дня создания подразделения в налоговый орган по месту нахождения этого подразделения, если указанная организация не состоит на учете в налоговых органах на территории муниципального образования, в котором создано это подразделение.

В иных случаях постановка на налоговый учет организации по месту нахождения ее подразделений осуществляется налоговыми органами на основании сообщений в письменной форме, предоставляемых этой организацией.

Если несколько подразделений организации находятся в одном муниципальном образовании на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка организации на учет может быть осуществлена налоговым органом по месту нахождения одного из ее подразделений, определяемых организацией самостоятельно.

Постановка на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения осуществляется на основании заявления. При подаче этого заявления организация одновременно пред-

ставляет копии свидетельства о постановке на налоговый учет самой организации по месту ее нахождения, документов, подтверждающих создание подразделения.

Особенности порядка постановки на учет иностранных организаций и иностранных граждан в зависимости от видов получения доходов устанавливаются Минфином России.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет физического лица на основании заявления этого лица в течение 5 дней со дня получения заявления и в тот же срок выдать ему свидетельство о постановке на учет.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, а также постановку на учет (снятие с учета) организаций и физических лиц по не предусмотренным НК РФ основаниям в течение 5 дней со дня представления ими всех необходимых документов и в тот же срок выдать им уведомления о постановке на учет (о снятии с учета).

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной организации или предпринимателя, обязан выдать им свидетельство о постановке на учет.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет (снятие с учета) организации или физического лица по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств в течение 5 дней со дня поступления сведений от уполномоченных органов.

При этом установлено, что изменения в сведениях об организациях или предпринимателях подлежат учету налоговым органом по месту нахождения организации или по месту жительства предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Налоговый кодекс РФ предусматривает порядок снятия с учета налоговым органом плательщика в случае изменения им места нахождения или места жительства, а именно:

- организации или предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в едином реестре юридических лиц, едином реестре индивидуальных предпринимателей;
- нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката в течение 5 дней со дня получения сведений о факте регис-

трации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства;

- физического лица, не относящегося к предпринимателям, в течение пяти дней со дня получения сведений о факте регистрации от указанных органов.

Снятие с учета физического лица может осуществляться налоговым органом также при получении им сведений о постановке его на учет в другом налоговом органе по месту жительства. Постановка на учет плательщика в налоговом органе по новому месту нахождения или новому месту жительства осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту.

В случае ликвидации или реорганизации организации, прекращения деятельности в качестве предпринимателя снятие их с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином реестре юридических лиц, едином реестре индивидуальных предпринимателей.

В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности (закрытии) своего подразделения снятие с учета организации по месту нахождения подразделения осуществляется налоговым органом по заявлению плательщика в течение 10 дней со дня подачи заявления, но не ранее окончания выездной налоговой проверки в случае ее проведения.

Каждому плательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

Каждый плательщик указывает свой ИНН в подаваемых декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях. Физические лица, не являющиеся предпринимателями, вправе не указывать ИНН в представляемых декларациях, заявлениях или иных документах, указывая при этом свои персональные данные.

Сведения о плательщике с момента постановки его на налоговый учет являются налоговой тайной, если не предусмотрено иное.

Налоговым кодексом РФ установлены обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом плательщиков. К таким органам относятся:

- органы юстиции, выдающие лицензии на право занятия нотариальной деятельностью;
- адвокатские палаты субъектов РФ;
- органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;
- органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств;
- органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения;
- органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, занимающиеся частной практикой;
- органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами;
- органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории Российской Федерации;
- органы и организации, осуществляющие аккредитацию филиалов и представительств иностранных юридических лиц.

Открытие банками счетов предпринимателей и юридических лиц, за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, осуществляется на основании свидетельств о государственной регистрации физических лиц в качестве предпринимателей, свидетельств о государственной регистрации юридических лиц, а также свидетельств о постановке на налоговый учет.

Организации обязаны в 7-дневный срок сообщать в налоговый орган по месту учета об открытии или закрытии счетов. Предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности.

Понятие счета, используемое в практике налоговых правоотношений, распространяется на расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться средства организаций и предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

Банк обязан сообщить об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (предпринимателя) в налоговый орган по месту своего нахождения в течение 5 дней со дня открытия, закрытия или изменения реквизитов счета.

Сведения о банковских счетах юридического лица и предпринимателя представляются в регистрирующий орган банками не позднее 5 дней со дня открытия текущих (расчетных) счетов юридического лица или предпринимателя.

Открываемые клиентам счета регистрируются в Книге регистрации открытых счетов, в которой должны быть следующие данные: дата открытия счета; дата и номер договора об открытии счета; наименование клиента; наименование (цель) счета; порядок и периодичность выдачи выписок счета; дата сообщения налоговым органам, фондам об открытии счета; дата закрытия счета. Иными словами, датой открытия (закрытия) счета клиента следует считать дату соответствующей записи в указанной Книге. В случае закрытия банком счета клиента в одностороннем порядке срок для сообщения плательщиком налоговому органу о закрытии счета начинается исчисляться с момента получения плательщиком извещения банка о закрытии счета.

Банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций (предпринимателей) в соответствии с законодательством РФ в течение 5 дней со дня получения мотивированного запроса налогового органа. Указанные справки и выписки могут быть запрошены налоговыми органами в случаях проведения мероприятий налогового контроля.

Указанная информация может быть запрошена налоговым органом после вынесения решения о взыскании налога, а также в случае принятия решений о приостановлении операций или об отмене приостановления операций по счетам организации (предпринимателя).

6.3. НАЛОГОВЫЕ ПРОВЕРКИ. ПОРЯДОК ПРОВЕДЕНИЯ КАМЕРАЛЬНЫХ И ВЫЕЗДНЫХ НАЛОГОВЫХ ПРОВЕРОК

Налоговый контроль осуществляется в разном порядке, временном режиме, различными органами, имеет неодинаковый объем охвата и т.д. В научной и учебной литературе выделяют несколько форм, методов и видов налогового контроля. Между тем в части первой НК РФ (ст. 87) говорится лишь о видах налоговых проверок — камеральных и выездных.

Классификацию налогового контроля по видам можно осуществлять по различным основаниям:

- в зависимости от времени проведения;
- по проверяемому объекту;
- по характеру контрольных мероприятий;
- исходя из метода проверки документов;
- по месту проведения;
- с учетом источников данных;
- в зависимости от субъектов налогового контроля;
- в зависимости от обязательности контрольных мероприятий;
- по периодичности проведения.

Результативность контрольных действий во многом определяется именно правильным сочетанием названных видов налогового контроля. Это позволяет с наименьшими усилиями достигать наилучших результатов при осуществлении налогового контроля. Проведение некоторых из перечисленных видов проверок регламентируется ведомственными нормативными правовыми актами.

В зависимости от времени проведения налогового контроля выделяются предварительный, текущий и последующий контроль.

Предварительный контроль предшествует совершению проверяемых операций, поэтому позволяет предупредить нарушение налогового законодательства и выявить еще на стадии прогнозов и планов дополнительные ресурсы, пресечь попытки нерационального использования средств. За рубежом превентивный контроль широко используется налоговыми органами с целью селекции совокупности налогоплательщиков на тех, которые имеют невысокую вероятность риска налоговых нарушений, и тех, которые могут иметь их с высокой степенью вероятности.

Текущий налоговый контроль сводится к оперативной работе налоговых органов и представляет собой проверку, проводимую в отчетном периоде для оценки правильности отражения различных операций и достоверности данных бухгалтерского учета и отчетности, представляемых плательщиками.

Последующий контроль сводится к проверке финансово-хозяйственных операций за истекший период на основе анализа отчетов и балансов, а также путем проверок и ревизий непосредственно на месте. Этот контроль осуществляется прежде всего методом документальной проверки, который характеризуется углубленным изучением финансово-хозяйственной деятельности плательщика и

позволяет вскрыть имеющиеся недостатки. Например, камеральные проверки осуществляются только в форме последующего контроля, поскольку они проводятся на основе деклараций и документов, представленных плательщиком.

По проверяемому объекту выделяются комплексный и тематический налоговый контроль. *Комплексный* — это проверка, которая охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех установленных НК РФ налогов, в отношении которых у плательщика имеются соответствующие обязанности. *Тематический* контроль охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов.

По характеру контрольных мероприятий налоговый контроль подразделяется на плановый и внеплановый (внезапный). *Плановый* подчинен определенному планированию, а *внеплановый* осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговые органы ничем не ограничены в части осуществления внезапного контроля. Однако, преобладающим следует признать плановый контроль.

Исходя из метода проверки документов налоговый контроль подразделяется на сплошной и выборочный. *Сплошной* основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета, а *выборочный* предусматривает проверку части первичных документов. Однако если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства или злоупотребления, то инспекторам предписывается на данном участке деятельности налогоплательщика провести проверку сплошную.

По месту проведения налоговый контроль подразделяется на камеральный и выездной. *Камеральными* называются проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа, а *выездными* — проверки с выездом к месту нахождения налогоплательщика. Более результативными являются выездные проверки, поскольку позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и, соответственно, получить больше информации о деятельности налогоплательщика. К сожалению, такой контроль не может быть преобладающим, поскольку налоговые органы по понятным объективным причинам не имеют возможности одновременно проверить значительное число состоящих на учете налогоплательщиков. Напротив, камеральный контроль позволяет с наименьшими затратами проверить большое число

налогоплательщиков на основе представленных ими предусмотренных документов.

С учетом источников данных налоговый контроль бывает документальным и фактическим. *Документальный* основан на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в первичных документах, при помощи формальной, логической и арифметической проверки документов, юридической оценки операций, отраженных в документах, встречных проверок, оценки правильности отражения данных первичного учета в бухгалтерских проводках, экономического анализа. Документальный налоговый контроль должен дополняться *фактическим* контролем — путем проведения различного рода инвентаризаций, обследований, осмотров, обмеров, пересчетов, взвешиваний, лабораторных анализов, экспертиз и др.

В зависимости от субъектов налоговый контроль подразделяется на контроль: *налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, финансовых органов, контроль иных контролирующих и правоохранительных органов*. Возможен также и *внутренний налоговый контроль*, осуществляемый руководителем организации-налогоплательщика. Его цели — правильное ведение финансовых документов; своевременное и правильное заполнение всех регистров налоговой отчетности, деклараций и промежуточных налоговых расчетов, книг покупок и продаж для расчетов НДС, справок по авансовым платежам налога на прибыль и т.п.

В зависимости от обязательности контрольных мероприятий налоговый контроль подразделяется на обязательный и необязательный (инициативный, факультативный). Строго говоря, контроль не является обязательным; налоговые органы вправе не проверять плательщика сколь угодно долго. Но в отдельных случаях он обязателен. Например, при снятии предпринимателя с налогового учета в случае прекращения деятельности налоговый орган обязан проверить наличие у налогоплательщика декларации за отчетный период и уплату налога; в обязательном порядке проводятся также камеральная и выездная проверки при снятии с учета организации в связи с ее ликвидацией, закрытием филиала (представительства) или прекращением права собственности на недвижимость.

По периодичности проведения различаются первоначальный и повторный контроль. *Первоначальный* проводят в отношении конкретного налогоплательщика впервые за год. *Повторный* — в случае, если в течение календарного года осуществляется две и более

выездные проверки по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным плательщиком за один и тот же период. Следует иметь в виду, что законодательство ограничивает налоговые органы в праве осуществления повторных выездных проверок. Их проведение запрещается, за исключением случаев, когда проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за налоговым органом, проводившим проверку.

Камеральная налоговая проверка. Она проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных плательщиком, а также других документов о его деятельности, имеющихся у налогового органа.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями. Срок ее проведения составляет 3 месяца со дня представления декларации, и проводится она без какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных плательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа и полученным им в ходе контроля, об этом сообщается плательщику с требованием представить в течение 5 дней необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок. Иными словами, законодательство нацелено на выявление всех обстоятельств, повлекших внесение ошибочных сведений в декларации, а также на устранение данных ошибок посредством согласованных действий плательщика и налогового органа.

Налоговый кодекс РФ не ограничивает права налогового органа на истребование документов при проведении камеральной проверки только случаями обнаружения ошибок и противоречий в уже представленных плательщиком документах. Законодательство предоставляет налоговому органу право истребовать дополнительные сведения, получать объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

Представление документов, подтверждающих достоверность данных, внесенных в декларацию (расчет), является правом, но не обязанностью плательщика. Ответственность за непредставление

документов предусмотрена ст. 126 НК РФ. Данная ответственность наступает только за непредставление документов, прямо предусмотренных НК РФ. Направленное налоговым органом требование должно содержать конкретный перечень документов, и исполнение обязанности налогоплательщиком по представлению затребованных документов в налоговый орган возможно при условии наличия у налогоплательщика запрашиваемых документов.

Налоговый кодекс РФ существенно ограничивает права налоговых органов на истребование первичных документов. Здесь сформулировано общее правило, согласно которому при проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган не вправе истребовать у плательщика дополнительные сведения и документы, если иное не предусмотрено ст. 88 НК РФ или если представление таких документов вместе с декларацией (расчетом) не предусмотрено НК РФ. Одновременно здесь закреплены и исключения из общего правила. Так, истребование документов допускается в случаях:

- проведения камеральных проверок — налоговые органы вправе также истребовать в установленном порядке у плательщиков, использующих льготы, документы, подтверждающие право их на эти льготы;
- подачи декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, — налоговый орган вправе истребовать у плательщика документы, подтверждающие правомерность применения налоговых вычетов;
- проведения камеральной проверки по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, — налоговые органы вправе помимо «общих» документов, истребовать у плательщика «иные» документы, являющиеся основанием для исчисления и уплаты таких налогов.

В НК РФ закреплена норма, согласно которой лицо, проводящее камеральную налоговую проверку, обязано рассмотреть представленные плательщиком пояснения и документы. Если после их рассмотрения либо при отсутствии пояснений плательщика налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения налогового законодательства, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать лишь документы, имеющие непосредственное отношение к обнаруженным налоговым органом ошибкам в представленных плательщиком документах.

Наличие у налогового органа полномочия действовать властно-обязывающим образом при проведении камеральной проверки ограничивается целью этой проверки: выяснить обоснованность (правильность) исчисления и своевременность уплаты налога. Это правило полностью корреспондируется с положениями НК РФ, согласно которым истребуемые у проверяемого плательщика документы представляются в виде заверенных должным образом копий, а в случае их непредставления (отказа) должностное лицо производит их выемку, за строгим исключением тех, которые не имеют отношения к предмету проверки.

Налоговой проверкой могут быть охвачены только 3 календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки.

Выездная налоговая проверка. Она проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа. Если налогоплательщик не может предоставить проверяющим помещение для работы, то выездная проверка будет проводиться в помещении налогового органа.

Решение о проведении проверки выносит налоговый орган по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица, если не предусмотрено иное.

Решение о проведении выездной проверки организации, отнесенной к категории крупнейших плательщиков, выносит налоговый орган, осуществивший постановку этой организации на учет в качестве крупнейшего плательщика. Минфин России вправе определять особенности постановки на учет таких плательщиков. Постановка их на учет осуществляется в межрегиональной (межрайонной) инспекции ФНС России по крупнейшим плательщикам, к компетенции которой отнесен налоговый контроль за соблюдением данным крупнейшим плательщиком налогового законодательства.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится на основании решения налогового органа по месту нахождения подразделения.

Выездная проверка в отношении одного плательщика может проводиться по одному или нескольким налогам. Ее предметом являются правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. В рамках этой проверки может быть проверен период, не

превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

В НК РФ закреплены *ограничения* на проведение выездной налоговой проверки. Так, налоговые органы не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного плательщика более двух выездных проверок в течение календарного года, за исключением случаев принятия решения руководителем ФНС России о необходимости проведения выездной проверки плательщика сверх указанного ограничения.

При определении количества выездных налоговых проверок плательщика не учитывается количество проведенных самостоятельных выездных проверок его филиалов и представительств.

В НК РФ закреплены *сроки проведения* выездной налоговой проверки. Общеустановленный срок ее проведения составляет 2 месяца. При этом срок может быть продлен до 4 месяцев, а в исключительных случаях — до 6. Такими исключительными случаями могут являться:

- проведение проверок крупнейших и основных плательщиков;
- получение в ходе проведения проверки информации от правоохранительных и контролирующих органов либо из иных источников, свидетельствующей о наличии у плательщика нарушений налогового законодательства и требующей дополнительной проверки;
- наличие форс-мажорных обстоятельств (затопление, наводнение, пожар и т.п.) на территории, где проводится проверка;
- иные исключительные обстоятельства.

Выездная проверка не может продолжаться более 2 месяцев. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить ее продолжительность до 3 месяцев. При проведении проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства. Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства плательщика независимо от проведения проверок самого плательщика.

Основания и порядок продления срока проведения выездной проверки устанавливается ФНС России.

Срок проведения выездной проверки исчисляется со дня вынесения решения о ее назначении и до дня составления справки о проведенной проверке.

При этом срок проведения проверки включает время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого. В срок проведения выездной проверки не засчитываются периоды между вручением плательщику требования о представлении документов и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

В последний день проведения проверки проверяющий обязан составить справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения, и вручить ее плательщику. Если плательщик уклоняется от получения этой справки, указанная справка направляется плательщику заказным письмом.

Налоговый кодекс РФ регламентирует механизм проведения выездных налоговых проверок при наличии у плательщика филиалов и представительств. Так, в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств плательщика.

Налоговый орган вправе проводить самостоятельную выездную проверку филиалов и представительств по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и (или) местных налогов. В этом случае налоговый орган не вправе проводить в отношении филиала или представительства две и более выездные проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Налоговый орган не вправе проводить в отношении одного филиала или представительства плательщика более двух выездных налоговых проверок в течение одного календарного года.

При проведении самостоятельной проверки филиалов и представительств плательщика срок проверки не может превышать один месяц.

В НК РФ закреплена правовой механизм *приостановления* выездной проверки. Закреплен закрытый перечень оснований приостановления для:

- истребования документов (информации) в соответствии с п. 1 ст. 93.1 НК РФ «Истребование документов (информации) о налогоплательщике, плательщике сборов и налоговом агенте или информации о конкретных сделках»;
- получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;
- проведения экспертиз;

- перевода на русский язык документов, представленных плательщиком на иностранном языке.

В НК РФ закреплены также ограничения на приостановление выездной проверки. Так, приостановление проверки для истребования документов (информации) в соответствии со ст. 93.1, допускается не более одного раза по каждому лицу, у которого истребуются документы. Должностное лицо, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у контрагента или у иных лиц, располагающих документами (информацией), касающимися деятельности проверяемого плательщика, эти документы (информацию). Истребование документов (информации), касающихся деятельности проверяемого плательщика, может проводиться также при рассмотрении материалов проверки на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа при назначении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Установлено также, что общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать 6 месяцев. Если проверка была приостановлена для получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ и в течение 6 месяцев налоговый орган не смог получить запрашиваемую информацию, срок приостановления проверки может быть увеличен на 3 месяца.

На период действия срока приостановления проверки приостанавливаются действия налогового органа по истребованию документов у плательщика, которому в этом случае возвращаются все подлинники, истребованные при проведении проверки, за исключением документов, полученных в ходе проведения выемки, а также приостанавливаются действия налогового органа на территории плательщика, связанные с указанной проверкой.

В НК РФ регламентирован порядок проведения повторных налоговых проверок. *Повторной выездной налоговой проверкой* налогоплательщика признается выездная проверка, проводимая независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период.

При проведении повторной проверки может быть проверен период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении повторной проверки.

Такая проверка может проводиться:

- вышестоящим налоговым органом — в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;

- налоговым органом, ранее проводившим проверку, — в случае представления плательщиком уточненной декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. В рамках этой повторной выездной проверки проверяется период, за который представлена уточненная декларация.

Если при проведении повторной выездной проверки выявлен факт совершения плательщиком налогового правонарушения, которое не было выявлено при проведении первоначальной проверки, к плательщику не применяются санкции, за исключением случаев, когда невыявление факта правонарушения при проведении первоначальной проверки явилось результатом сговора между плательщиком и должностным лицом налогового органа.

Выездная проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-плательщика, может проводиться независимо от времени проведения и предмета предыдущей проверки. При этом проверяется период, не превышающий 3 календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Плательщик обязан обеспечить возможность должностных лиц налоговых органов, проводящих выездную проверку, ознакомиться с документами, которые связаны с исчислением и уплатой налогов.

При проведении выездной проверки у плательщика могут быть истребованы необходимые для проверки документы. *Истребуемые документы* представляются в виде заверенных проверяемым лицом копий. Копии документов организации заверяются подписью ее руководителя (заместителя) и (или) иного уполномоченного лица и печатью этой организации, если иное не предусмотрено законодательством РФ. При этом не допускается требование нотариального удостоверения копий документов, представляемых в налоговый орган (должностному лицу), если иное не предусмотрено законодательством РФ.

Налоговый орган вправе ознакомиться и с подлинниками документов. Такое ознакомление допускается только на территории плательщика, за исключением случаев проведения проверки по месту нахождения налогового органа, а также случаев проведения выемки документов.

В соответствии со ст. 94 НК РФ *выемка документов* и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выезд-

ную проверку. Выемка производится в присутствии понятых и лиц, у которых она производится. В необходимых случаях для участия в выемке приглашается специалист.

При необходимости должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную проверку, могут проводить инвентаризацию имущества плательщика, а также производить осмотр производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых плательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов обложения.

При наличии у должностных лиц оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены, производится их выемка. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение 5 дней после изъятия.

В последний день проведения выездной проверки проверяющий обязан составить *справку* о проведенной проверке и вручить ее плательщику. Если плательщик уклоняется от получения справки, она направляется плательщику заказным письмом.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Назовите и охарактеризуйте субъекты, объекты и предметы налогового контроля.
2. Какие ограничения и требования к действиям органов и должностных лиц, проводящих налоговый контроль, устанавливает законодатель?
3. С какого момента лицо становится налогоплательщиком, возникает налоговое правоотношение, появляется налоговая обязанность?
4. Каков порядок постановки на налоговый учет территориально обособленных подразделений налогоплательщика-организации?
5. Охарактеризуйте виды налоговых проверок. Каковы критерии классификации этих видов?
6. Какими полномочиями наделены налоговые органы и их должностные лица при проведении мероприятий налогового контроля?

ГЛАВА 7

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ПРЕСТУПЛЕНИЙ

7.1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ О НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ

Налоговое правонарушение — это виновно совершенное противоправное (в нарушение налогового законодательства) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ устанавливается ответственность.

По существу, налоговое правонарушение является разновидностью административных нарушений. Действительно, налоговые правоотношения входят в число административных. Например, в ст. 116 НК РФ установлена ответственность за нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе, и аналогичный вид нарушения содержится в ст. 15.3 Кодекса РФ об административных правонарушениях.

Соотношение налоговой и административной ответственности урегулировано в НК РФ: в п. 4 ст. 108 предусмотрено, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством РФ.

Для признания нарушения нормы, закрепленной в акте налогового законодательства, налоговым правонарушением необходимо наличие следующих признаков:

- 1) нарушение норм, закрепленных актами налогового законодательства, в чем выражается противоправный характер нарушения;
- 2) налоговое правонарушение причиняет вред такому сектору публичных финансов, как бюджетные доходы;
- 3) виновность деяния;

4) налоговое правонарушение является основанием реализации юридической ответственности в сфере налогообложения.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица. При этом физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста.

Налоговый кодекс РФ определяет условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Так, в п. 1 ст. 108 установлено, что никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, предусмотренным НК РФ. Определено также, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

В соответствии с п. 6 ст. 108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения до тех пор, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустраняемые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Этот принцип нашел широкое распространение в правоприменительной практике.

Налоговое законодательство выделяет несколько видов обстоятельств, которые принимаются во внимание при рассмотрении вопроса об ответственности плательщика.

Как и во многих других отраслях права, налоговое право содержит перечень *обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности* за совершение налогового правонарушения. В соответствии со 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;
- 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;

4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет 3 года (ст. 113 НК РФ).

В налоговом праве происходит своеобразное «ранжирование» налоговых правонарушений. НК РФ определяет формы вины при совершении налогового правонарушения. Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Правонарушение признается *совершенным умышленно*, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Поскольку налоговые правонарушения, совершенные умышленно, представляют собой большую общественную опасность, именно за них в НК РФ установлены увеличенные размеры взысканий. Так, согласно ст. 122 НК РФ неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления сумм налога по итогам налогового периода, выявленная при выездной налоговой проверке, влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налога; за те же действия, совершенные умышленно, штраф взыскивается в размере 40% неуплаченных сумм налога.

Правонарушение признается *совершенным по неосторожности*, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать. Например, для наиболее полного отражения какой-либо хозяйственной операции в целях налогообложения плательщик отходит от установленных НК РФ правил расчета налоговой базы, при этом он предвидит возможность ее занижения, но не желает этого.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного правонарушения.

В ст. 111 НК РФ определено три *основания, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения*. Этот перечень является исчерпывающим. Лицо не несет ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

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

2) 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. Эти обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено правонарушение;

3) использование налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства, подготовленных финансовым органом или другим уполномоченным органом либо их должностными лицами в пределах их компетенции. Такого рода обстоятельства устанавливаются наличием соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, когда совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов.

Все перечисленные обстоятельства должны относиться к налоговым периодам, в которых совершено правонарушение.

Для лиц, подпадающих под ответственность за нарушение налогового законодательства, предусмотрены *смягчающие и отягчающие вину обстоятельства*. Статья 114 НК РФ предусматривает возможность снижения размера штрафов, налагаемых за совершение налоговых правонарушений, в случае установления смягчающих ответственность обстоятельств. При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в 2 раза по сравнению с размером, установленным за совершение налогового правонарушения соответствующей статьей гл. 16 НК РФ. Обстоятельства, смягчающие ответственность налогоплательщика, устанавливаются судом или налоговым органом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

При принятии решения о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности в случае установления в ходе проверки обстоятельств совершения налогового правонарушения, которые могут быть расценены как смягчающие, налоговые органы обязаны на основании ст. 101 НК РФ отразить их в принимаемом решении. Если в нем не были отражены смягчающие ответственность обсто-

яательства, это не является препятствием для установления таких обстоятельств судом самостоятельно. Более того, из ст. 112 НК РФ следует, что суду вменено в обязанность при рассмотрении вопроса о привлечении лица к налоговой ответственности устанавливать наличие или отсутствие смягчающих ответственность обстоятельств.

Согласно ст. 112 НК РФ обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

- 1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- 2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- 3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Поскольку в ст. 114 НК РФ установлен только минимальный предел снижения налоговой санкции, то суд по результатам оценки соответствующих обстоятельств (характера совершенного правонарушения, количества смягчающих ответственность обстоятельств, личности налогоплательщика, его материального положения и пр.) вправе уменьшить размер взыскания более чем в 2 раза.

Арбитражная практика показывает, что смягчающими признаются, как правило, следующие обстоятельства:

- 1) тяжелое материальное положение привлекаемого к ответственности лица, отсутствие источника уплаты санкции;
- 2) незначительность совершенного правонарушения;
- 3) факт совершения налогового правонарушения впервые;
- 4) статус налогоплательщика.

Статья 112 НК РФ устанавливает единственное отягчающее обстоятельство — совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение. При этом под *аналогичным правонарушением* можно понимать либо любое нарушение налогового законодательства, либо только правонарушение, предусмотренное той же статьей НК РФ, что и правонарушение, за которое плательщик привлекается к ответственности.

В налоговом законодательстве установлена также *давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения*. Тем самым реализуется общеправовой принцип гуманизма, согласно которому обязанность понести ответственность за совер-

шенное правонарушение не может оставаться за нарушителем бесконечно долго, деморализуя его существование.

Согласно ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли 3 года. При этом исчисление срока давности осуществляется по-разному:

- со дня совершения налогового правонарушения — в отношении всех правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ (грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения, неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора));
- со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода — в отношении правонарушений, предусмотренных ст. 120, 122 НК РФ.

Следует отметить, что при применении вышеуказанного срока давности суды исходят из того, что моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа решения о привлечении лица к налоговой ответственности в установленные НК РФ порядке и сроки.

Налоговый кодекс РФ предусматривает наложение на нарушителя налогового законодательства налоговых санкций. Они устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов). Налоговую санкцию следует квалифицировать мерой ответственности за налоговое правонарушение (п. 1 ст. 114 НК РФ). *Санкция* представляет собой денежное взыскание, налагаемое на налогоплательщика (налогового агента) в принудительном порядке. Это единственная мера ответственности, предусмотренная налоговым законодательством; в соответствии со ст. 114 НК РФ она установлена в форме *штрафа*.

Штраф не следует путать с пенями. Характерной чертой штрафа является однократность взыскания: никто не может быть привлечен к ответственности повторно за одно и то же правонарушение (п. 2 ст. 108 НК РФ). *Пеня* не является налоговой санкцией и напрямую не связана с нарушением налогового законодательства. Для начисления пеней достаточно только одного основания — недоимки по налогу. При этом пени начисляются на размер задолженности ежедневно до момента уплаты всей суммы налога. Пеня — это один из способов обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и взыскивается в бесспорном порядке (ст. 72 НК РФ).

Напомним, что при наличии хотя бы одного смягчающего обстоятельства размер штрафа уменьшается не менее чем в 2 раза по сравнению с установленным размером, а при наличии отягчающего обстоятельства в виде совершения налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение, размер штрафа увеличивается на 100%. При этом, если одно лицо совершило два и более налоговых правонарушения, санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Сумма штрафа перечисляется со счетов плательщика только после перечисления в полном объеме суммы задолженности по налогу и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством.

Налоговые органы могут взыскать налоговую санкцию не позднее 6 месяцев со дня обнаружения правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).

Таким образом, именно с даты составления акта налоговой проверки (камеральной или выездной), а не вынесения решения по ее результатам исчисляется срок, в течение которого может быть взыскана налоговая санкция.

Указанный срок является пресекательным, т.е. не подлежащим восстановлению. В случае его пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа. В п. 2 ст. 115 НК РФ закреплена норма, согласно которой в случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

7.2. ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ

Налоговое законодательство предусматривает исчерпывающий перечень налоговых правонарушений. Налоговым правонарушением и ответственности за их совершение посвящена гл. 16 НК РФ. Ответственность банков рассматривается отдельно — в гл. 18 НК РФ.

Рассмотрим подробнее предусмотренные НК РФ виды налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение.

1. *Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе* (ст. 116 НК РФ). Если плательщик нарушил срок подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе менее чем на 90 дней, на него накладываются штрафные санкции в сумме 5000 руб., если срок пропущен более чем на 90 дней, то штраф составит 10 тыс. руб.

Обязанность подать заявление о постановке на учет возникает лишь при осуществлении деятельности через обособленное подразделение. Заявление о постановке на учет организации по месту нахождения подразделения подается в течение месяца после создания подразделения. Нарушение срока подачи такого заявления повлечет для плательщика ответственность.

2. *Уклонение от постановки на учет в налоговом органе* (ст. 117 НК РФ). Ведение деятельности организацией или предпринимателем без постановки на налоговый учет влечет взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб. Если срок составил более 3 месяцев, то штраф составит 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

3. *Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке* (ст. 118 НК РФ). В соответствии со ст. 11 НК РФ к счетам относятся расчетные (текущие) и другие счета в банках, открытые на основании договора банковского счета. Плательщик обязан в течение 10 дней информировать налоговый орган об открытии или закрытии счета в банке (ст. 23 НК РФ). Если этот срок нарушен, то наступает ответственность в виде штрафа в размере 5000 руб. за каждый факт несообщения сведений.

4. *Непредставление налоговой декларации* (ст. 119 НК РФ). Для каждого вида налога установлен свой срок подачи декларации. Декларация может быть представлена плательщиком в налоговый орган лично или через его представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана по телекоммуникационным каналам связи. Декларации могут быть представлены:

- на бумажных носителях (лично или через его уполномоченного представителя либо в виде почтового отправления с описью вложения);
- в электронном виде (по телекоммуникационным каналам связи либо на электронных носителях записи).

Если плательщик не подаст декларацию в срок, то на него будет наложен штраф. Данный вид ответственности неприменим по от-

ношению к налоговым агентам, так как в статье указан только один субъект — налогоплательщик.

Плательщик может представлять отчетность посредством почтовых отправлений. Одной из наиболее частых ошибок плательщиков является направление деклараций письмом без описи вложения, даже заказным письмом. Если налоговый орган не получит письмо, то на налогоплательщика будет наложен штраф. Квитанция отделения почтовой связи в данном случае не освободит от ответственности, так как из нее не следует, что содержимым отправления является именно необходимая форма отчетности.

Декларация представляется каждым плательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим плательщиком, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

Непредставление декларации по налогу на прибыль влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб. (п. 1 ст. 119 НК РФ).

Если декларация не представлена в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством срока ее представления, то это повлечет взыскание штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го дня (п. 2 ст. 119 НК РФ).

Данный вид ответственности неприменим по отношению к налоговым агентам, так как в статье указан только один субъект — налогоплательщик.

5. *Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения* (ст. 120 НК РФ). Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений плательщика. Данный перечень является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит. Важно, что указанная статья прямо устанавливает ответственность только организаций.

Если эти деяния совершены в течение одного налогового периода, то на плательщика будет наложен штраф в размере 5000 руб. Если же они совершены в течение более одного налогового периода, то они влекут взыскание штрафа в размере 15 тыс. руб. Если при этом они еще и повлекли занижение налоговой базы, то штраф составит 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб.

6. *Неуплата или неполная уплата сумм налога* (ст. 122 НК РФ). Если плательщик не уплатил или не полностью уплатил налог в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), то это влечет взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога. Если при этом действия были умышленными, то штраф будет исчисляться в размере 40% от неуплаченных сумм налога.

Несложно заметить, что нарушения, предусмотренные п. 3 ст. 120 и ст. 122 НК РФ, очень похожи. Нередко налоговые инспекции пытаются привлечь плательщика за одно и то же нарушение одновременно по двум этим статьям. Такие действия неправомерны. Конституционный Суд РФ в своем Определении от 18 января 2001 г. № 6-О пришел к выводу, что такие действия не соответствуют закону, так как никто не может быть привлечен дважды за одно и то же нарушение.

7. *Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов* (ст. 123 НК РФ). Неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

Обязанности налогового агента установлены в следующих случаях:

- при удержании и перечислении налога на доходы физических лиц с доходов, выплачиваемых тем или иным гражданам;
- при удержании и перечислении НДС со стоимости товаров (работ, услуг), покупаемых у иностранной фирмы, не состоящей на налоговом учете в Российской Федерации; с сумм арендной платы, когда арендуют государственное или муниципальное имущество; со стоимости конфискованного, бесхозяйного или скупленного имущества, когда реализация происходит по поручению уполномоченного государственного органа;

- при удержании и перечислении налога на прибыль с доходов, которые выплачивают иностранным фирмам, не имеющим постоянных представительств в Российской Федерации, и с сумм дивидендов, выплачиваемых другим фирмам.

8. *Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест* (ст. 125 НК РФ). Арест имущества — способ обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Он состоит в ограничении права собственности плательщика-организации в отношении его имущества. Арест производится в случае неисполнения плательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Арест имущества может быть полным или частичным. При полном аресте имущества производится такое ограничение прав плательщика-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. Частичный арест предполагает такое ограничение прав плательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Арест может быть наложен на все имущество плательщика-организации. Но при этом действует правило, что аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

Решение о наложении ареста на имущество плательщика-организации принимается руководителем налогового органа.

Если на имущество наложен арест, то отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются.

Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности в виде штрафа в размере 10 тыс. руб.

9. *Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля* (ст. 126 НК РФ). Должностное

лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого плательщика, налогового агента необходимые для проверки документы.

Кроме того, если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности плательщика, связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого плательщика (встречные проверки). Таким образом, налоговики могут запрашивать дополнительную информацию в ходе выездных, камеральных и встречных налоговых проверок.

Если плательщик не представил в установленный срок в налоговый орган документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами налогового законодательства, то он будет оштрафован в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Если плательщик откажется предоставить имеющиеся у него документы, предусмотренные НК РФ, по запросу налогового органа или будет уклоняться от их предоставления либо предоставит документы с заведомо недостоверными сведениями, то штраф составит 5000 руб.

10. *Ответственность свидетеля налогового правонарушения* (ст. 128 НК РФ). Налоговые органы при проведении мероприятий налогового контроля имеют право вызывать в качестве свидетеля для дачи показаний любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. При этом физическое лицо не может отказаться от такого вызова без уважительных причин.

При этом под уважительными причинами, как правило, понимаются: болезнь, препятствующая явке; необходимость ухода за больным членом семьи и т.д.

Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, влекут взыскание штрафа в размере 1000 руб. Неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний влечет взыскание штрафа в размере 3000 руб.

11. *Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода* (ст. 129 НК РФ). Для участия в мероприятиях налогового контроля могут привлекаться

эксперты, переводчики и специалисты. Эксперт — организация или физическое лицо, обладающее необходимыми специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле. Специалист — лицо, обладающее специальными знаниями и навыками и не заинтересованное в исходе дела. Переводчик — не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода, либо понимающее знаки глухого или немого физического лица.

Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении проверки влечет взыскание штрафа в размере 500 руб. Дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 1000 руб.

Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные материалы являются недостаточными или если у него не хватает необходимых знаний для проведения экспертизы. Других законных причин отказа эксперта, а также переводчика или специалиста от участия в проведении проверки не предусмотрено.

12. *Ответственность за неправомерное несообщение сведений налоговому органу* (ст. 129.1 НК РФ). Плательщики и налоговые агенты за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, несут ответственность в соответствии со ст. 126 НК РФ. Таким образом, ст. 129.1 НК РФ применяется к иным категориям лиц, на которых возложена обязанность сообщать налоговым органам те или иные сведения. Например, ст. 362 НК РФ закрепляет обязанность органов, осуществляющих государственную регистрацию транспортных средств, сообщать налоговым органам сведения о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства.

Статья 375 НК РФ предусматривает обязанность уполномоченных органов и специализированных организаций, осуществляющих учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, сообщать в налоговый орган сведения об инвентаризационной стоимости каждого объекта недвижимости, находящегося на территории соответствующего субъекта РФ.

Таким образом, неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 1000 руб. Если эти действия совершены

повторно в течение календарного года, то штраф составит 5000 руб.

7.3. НАЛОГОВЫЕ ПРЕСТУПЛЕНИЯ: ИХ ОСНОВАНИЯ И СОСТАВЫ

До сих пор речь шла о налоговых правонарушениях. Однако при определенных обстоятельствах правонарушения в налоговой сфере необходимо квалифицировать как налоговые преступления. Понятие «налоговое преступление» отсутствует как в НК РФ, так и в УК РФ. Однако, учитывая положения УК РФ, такое понятие можно сформулировать. Под **налоговым преступлением** следует понимать виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное уголовным законодательством под угрозой наказания и посягающее на финансовые интересы государства в сфере налогообложения. Общественная опасность налоговых преступлений заключается в том, что они влекут непоступление денежных средств в бюджетную систему РФ, а это неизбежно приводит к потере способности государства финансировать субъекты публичной власти.

Доля налоговых преступников была всегда весьма велика. Так, в 1922 г. по РСФСР из общего числа осужденных (107 704 чел.) за преступления против порядка управления 20 572 чел. были осуждены за уклонение от государственных повинностей и налогов, т.е. примерно $\frac{1}{5}$ часть*. В период с начала 1930-х до конца 1980-х гг. налоговые преступления носили эпизодический характер и сводились главным образом к нарушению порядка уплаты налогов гражданами.

Преобразования в России в начале 1990-х потребовали кардинального изменения налоговой системы. В конце 1991 г. в России была проведена реформа системы налогообложения, приняты основные законы, определяющие порядок и условия уплаты налогов. Становление налоговой системы в России сопровождается значительным ростом числа налоговых преступлений. По оценкам специалистов, государство ежегодно недополучает до $\frac{1}{3}$ налоговых поступлений в бюджет. Уклонение от уплаты налогов получило широкое распространение, носит массовый характер и является главной причиной непоступления налогов в бюджет. Рост налоговой преступности имеет высокую динамику. Как показывает ста-

* См.: Пищулин В.Г. Развитие уголовного законодательства России о налоговых преступлениях // Южноуральский юридический вестник. 2000. № 5–6. С. 7.

тистика, чаще всего налоговые преступления направлены на уклонение от уплаты налогов, предусматривающих наиболее крупные отчисления в бюджет.

Признаками налогового преступления являются:

- 1) вина субъекта преступления, т.е. лица, совершившего деяние;
- 2) общественная опасность деяния;
- 3) нарушение норм законодательства о налогах и сборах;
- 4) наличие запрета уголовного законодательства, предусматривающего ответственность за совершение деяния.

В ряде случаев объект правовой охраны идентичен для уголовных, административных и иных запретов, а соответствующее разграничение производится по показателю степени общественной опасности содеянного, в частности формальному признаку размера причиненного вреда. Это относится также к нарушениям, совершаемым в налоговой сфере.

Прежде всего рассмотрим вопрос, касающийся субъекта налогового преступления и его виновности в совершении общественно опасного деяния. *Субъект налогового преступления* — вменяемое физическое лицо (ст. 19 УК РФ). Для привлечения к уголовной ответственности должна быть доказана его виновность в совершении противоправного деяния.

Уголовный кодекс РФ предусматривает ответственность за совершение налогового преступления только в том случае, если оно совершено *в крупном или особо крупном размере*. Порог уголовной ответственности за налоговые преступления в действующем УК РФ связан с крупным размером суммы налогов и (или) сборов. Более значимый с количественной точки зрения вред закреплен посредством указания на «особо крупный размер». Этот размер устанавливается тремя статьями УК РФ:

- ст. 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица»;
- ст. 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации»;
- ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента».

Такой признак налогового преступления, как размер (крупный или особо крупный), помимо суммы неуплаченного налога, содержит еще и долю неуплаченного налога по отношению к имеющейся по нему обязанности. В соответствии с примечанием к ст. 198 УК РФ крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд

более 100 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 300 тыс. руб. Особо крупный размер для данного преступления — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1,5 млн руб.

В ст. 199 и 199.1 УК РФ крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1,5 млн руб. Особо крупный размер — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2,5 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7,5 млн руб.

Законодатель дифференцирует материальные основания уголовной ответственности за налоговые преступления также по такому показателю, как размер сокрытого от уплаты налога в зависимости от характеристик субъекта. Такая дифференциация вызвана несовпадением финансового оборота юридических и физических лиц, деятельность которых подлежит обложению. В данном случае на уровне законодательного решения степень общественной опасности уклонения от уплаты налогов вписана в систему признаков объективной стороны состава и субъектов состава преступления. Лицо подлежит привлечению к уголовной ответственности именно за нарушение уголовно-правового запрета в силу его социальной обусловленности, а не за формальное нарушение налогового законодательства в обязывающей его части.

Иными словами, *общественная опасность* преступления как базовая категория уголовного права основывается на взаимной связи общественных отношений, охраняемых уголовным законом, и вреда, причиняемого данным отношениям, предопределяется их качественно-количественными характеристиками. Сущность общественной опасности преступления связана с характеристиками общественных отношений, охраняемых уголовным законом, и одновременно — с характеристиками вреда, причиненного фактически или могущего быть причиненным данным общественным отношениям.

В России уклонение от уплаты налогов и сборов с физического лица путем непредставления декларации или иных документов, представление которых в соответствии с налоговым законодательством является обязательным, либо путем включения в декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере 100—300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период 1—2 лет, либо арестом на срок 4—6 месяцев, либо лишением свободы на срок до года.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере 200—500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до 3 лет либо лишением свободы на срок до 3 лет.

Уклонение от уплаты налогов и сборов с организации путем непредставления декларации или иных документов, представление которых в соответствии с налоговым законодательством является обязательным, либо путем включения в декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере 100—300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период 1—2 лет, либо арестом на срок 4—6 месяцев, либо лишением свободы на срок до 2 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере 200—500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период 1—3 лет либо лишением свободы на срок до 6 лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до 3 лет или без такового.

Последствия преступления — один из основных показателей его общественной опасности. Это объективный критерий, позволяющий в сочетании с признаками объекта установить его параметры общественной опасности как родового понятия того или иного вида преступлений, а также конкретного преступного проявления. Общественно опасные последствия выполняют в уголовном праве несколько функций, в том числе функцию основания криминализации деяний.

Налоговое преступление считается оконченным с момента фактической неуплаты налога за соответствующий налоговый период

в срок, установленный налоговым законодательством для уплаты налога. Моментом совершения налогового преступления является дата истечения срока, отведенного специальными нормами НК РФ для уплаты конкретного налога.

К ответственности за совершение налогового преступления лицо может быть привлечено только в судебном порядке. В суде должен быть доказан полный состав преступления (все его признаки). В качестве доказательств по налоговому преступлению могут быть признаны первичные документы, документы налогового учета, налоговые декларации. В отношении данных, подтверждающих наличие или отсутствие в действиях подсудимого состава преступления, Верховный Суд РФ указал, что такие данные наряду с заключением эксперта могут устанавливаться также актами документальных проверок исполнения налогового законодательства и ревизии финансово-хозяйственной деятельности.

Что касается *виновности* в совершении преступления, то здесь следует иметь в виду следующее: виновность подразумевает умысел в совершении деяния. Применительно к налоговому преступлению составообразующим может быть признано только такое деяние, которое совершается с умыслом и направлено на избежание уплаты налога в нарушение установленных налоговым законодательством правил. Это обязывает органы, осуществляющие уголовное преследование, не только установить в ходе расследования и судебного рассмотрения конкретного уголовного дела сам факт неуплаты налога, но и доказать противозаконность соответствующих действий (бездействия) налогоплательщика и наличие умысла на уклонение от уплаты налога. Объективное вменение (применительно к сфере налогообложения — уголовная ответственность за невнесение налога, явившееся результатом невиновного поведения) не допускается.

Статья 25 УК РФ разделяет *умысел* в совершении преступления на прямой и косвенный. Так, преступление признается совершенным с *прямым умыслом*, если лицо осознавало общественную опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность или неизбежность наступления последствий и желало их наступления. Преступление признается совершенным с *косвенным умыслом*, если лицо осознавало опасность своих действий (бездействия), предвидело возможность наступления опасных последствий, не желало, но сознательно допускало эти последствия либо относилось к ним безразлично.

При доказывании обвинителем наличия в действиях (бездействии) лица всех признаков налогового преступления сложнее всего доказать именно субъективную сторону, т.е. наличие умысла — прямого или косвенного.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Какие признаки должны возникнуть, чтобы признать нарушения нормы, закрепленной в акте налогового законодательства, налоговым правонарушением?
2. Каков перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения?
3. Какие обстоятельства предусмотрены Налоговым кодексом РФ смягчающими и отягчающими вину для лиц, подпадающих под ответственность за нарушение налогового законодательства?
4. Какая давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения установлена в налоговом законодательстве?
5. Какие виды налоговых правонарушений предусмотрены Налоговым кодексом РФ и каковы меры ответственности за их совершение?
6. В чем состоят отличия между налоговыми правонарушениями и преступлениями? Каковы основания и составы налоговых преступлений?

ГЛАВА 8

МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ

8.1. НАЛОГОВАЯ ЮРИСДИКЦИЯ ГОСУДАРСТВ

Россия, являясь активным участником мировых экономических интеграционных процессов, заинтересована как в привлечении иностранных капиталов, так и в законном размещении отечественных капиталов за рубежом. В настоящее время в нашей стране осуществляют свою деятельность десятки тысяч иностранных организаций; российские организации также действуют во многих странах. И это не только экспортно-импортные операции, но и вклады в уставные капиталы иностранных организаций, создание собственных представительств за рубежом, а также учреждение юридических лиц за границей со 100%-ным российским капиталом.

Межстрановые потоки товаров, работ, услуг, взаимные переливы капиталов, массовая миграция рабочей силы, перемещение валютных и иных ценностей между государствами неизбежно приводят к тому, что между взаимодействующими государствами возникают налоговые противоречия, нуждающиеся в законодательном урегулировании.

Налогообложение — это всегда компромисс между интересами плательщика и государства. Если же организация — резидент какого-либо государства осуществляет деятельность на территории другого государства и получает там доходы, то с точки зрения налогообложения следует увязать интересы не двух, а уже трех сторон: плательщика, государства резидентства и государства — источника доходов.

Дело в том, что субъект и объект налогообложения находятся в тесной взаимосвязи. В зависимости от характера этой связи налоги разделяют на две группы: 1) налоги, построенные по принципу резидентства (резидентские налоги); 2) налоги, построенные по принципу территориальности (территориальные налоги). Различие между этими двумя группами состоит в том, что при взимании ре-

зидентских налогов важен статус субъекта налогообложения и неважно, где у него возникает объект налогообложения, а в территориальных, наоборот, важно место возникновения объекта, статус налогоплательщика при этом не имеет определяющего значения.

О том, к какой группе налогов относится тот или иной налог, можно судить из контекста статей НК РФ, признающих лицо налогоплательщиком и определяющих объект налогообложения. Так, к территориальным относится НДС, а налоги на прибыль и имущество организаций — к резидентским налогам (табл. 8.1).

Нетрудно заметить, что резидентские налоги — это прямые налоги, а территориальные — налоги косвенные. Отсюда следует сделать важное замечание: когда речь идет о «внутреннем» налогообложении используют классификацию налогов в терминах «прямые — косвенные», а когда речь заходит о «международном» аспекте налогообложения, то налоги классифицируют в терминах «резидентские — территориальные». Одной из целей, для которых классификация налогов на прямые и косвенные признана необходимой, было разграничение юрисдикции между странами.

В соответствии с принципом резидентства государство распространяет свою налоговую юрисдикцию на все доходы лиц, имеющих постоянное местопребывание в данном государстве, в том числе и на доходы, полученные из источников, находящихся за пределами данного государства.

Налоговый статус лица законодательство определяет по-разному в зависимости от того, является это лицо физическим или юридическим.

Так, резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Принцип резидентства следует учитывать юридическим лицам, так как это определяет порядок взимания налогов. В разных странах к резидентам относят юридических лиц исходя из разных критериев. В России, например, как и во многих других странах, для этого используют критерий «инкорпорация»: юридическое лицо признается резидентом в государстве, где оно основано (зарегистрировано). В Италии и в ряде других стран применяют критерий «деловая цель»: юридическое лицо признается резидентом в стране, на территории которой осуществляется основной объем его операций. В некоторых странах, например в Португалии, предпочли критерий «место осуществления текущего управления компанией»: фирма признается резидентом в стране, на территории

Примеры резидентских и территориальных налогов

<i>Налог</i>	<i>Налогоплательщики</i>	<i>Объект налогообложения</i>
НДС	1) организации; 2) предприниматели; 3) лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с Таможенным кодексом РФ	1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ, а также передача имущественных прав; 2) передача на территории РФ товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль; 3) выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления; 4) ввоз товаров в РФ
Налог на прибыль	1) российские организации; 2) иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ	1) для российских организаций – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов; 2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через постоянные представительства, – полученные через представительства доходы, уменьшенные на величину произведенных представительскими расходами; 3) для иных иностранных организаций – доходы, полученные от источников в РФ
Налог на имущество	1) российские организации; 2) иностранные организации, осуществляющие деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) имеющие в собственности недвижимое имущество в РФ, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ	1) для российских организаций – движимое и недвижимое имущество (включая имущество, переданное во временное владение, пользование, распоряжение или доверительное управление, внесенное в совместную деятельность), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств; 2) для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в РФ через представительства, – движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств; 3) для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в РФ через представительства, – находящееся в РФ недвижимое имущество, принадлежащее указанным иностранным организациям на праве собственности

которой находятся органы, осуществляющие текущее управление деятельностью фирмы.

Отнесение конкретного налога к резидентским или территориальным — прерогатива конкретного государства, оно при таком отнесении исходит из собственных экономических интересов. Налогообложение, построенное по принципу резидентства, особенно выгодно для экономически развитых стран, фирмы которых получают значительные доходы от деятельности и размещения капиталов своих резидентов вне своей территории. Напротив, для стран, в экономике которых значительное место занимают иностранные инвестиции, выгоден принцип обложения на основе национальной принадлежности источника дохода, т.е. здесь применяется принцип территориальности. Обложению в этом случае подлежат только доходы, извлекаемые на территории данной страны, независимо от национального или юридического статуса их получателя, а доходы, извлекаемые фирмами этого государства в других странах, от налогов в этом государстве освобождаются.

Отсюда следует, что если налоги взимать полностью в стране, которая признает плательщика своим резидентом, то нарушаются очевидные интересы страны — источника доходов. И напротив, при взимании налогов исключительно в стране фактического осуществления приносящей доход деятельности, ущемляются интересы страны резидентства. Поэтому она найдет законные способы воспрепятствовать выводу деятельности своих резидентов со своей территории. Если же налоги взимать в обеих странах, то страдает плательщик — нерезидент, он будет нести удвоенное налоговое бремя.

Каждое государство осуществляет налогообложение в соответствии со своим национальным налоговым законодательством, учитывая прежде всего свои собственные интересы. Но в этом случае неизбежны конфликты интересов между взаимодействующими государствами. Иными словами, возникает своего рода логический порочный круг. Международное налоговое право выработало универсальный способ выхода из него: сначала налогообложение строится в порядке, основанном на внутреннем законодательстве, а двойное налогообложение нерезидентов устраняется путем заключения между взаимодействующими государствами соглашений об избежании двойного налогообложения.

В следующих разделах настоящей главы будут показаны применяющиеся в настоящее время механизмы гармонизации интересов всех сторон налоговых правоотношений, возникающих в процессе глобальной международной экономической интеграции.

При «международном» налогообложении изначально используются нормы национального законодательства. Это объясняется тем, что каждое суверенное государство обладает неограниченным юридическим суверенитетом от внешней юридической власти. Между суверенными государствами установлено суверенное равенство, действует древний принцип права: «*Par in parem non habet imperium seu jurisdictionem*» («Равный над равным не имеет власти или юрисдикции»). Одно государство изъято из-под юрисдикции другого государства, их отношения основаны на международно-правовом начале суверенитета государств и их равенстве в международных отношениях. Иными словами, одно государство неподсудно другому.

Юрисдикция государства^{*} в области налогообложения включает юрисдикцию устанавливать налоги и юрисдикцию применять налоговое законодательство — взимать налоги. И если при установлении налогов суверенитет государства ничем не ограничен, то в части права изымать налоги государство ограничено: во-первых, материальными условиями жизни, во-вторых, суверенитетом других государств. Поэтому при разработке порядка налогообложения (собственного налогового законодательства) государство должно иметь в виду, что способы взимания налогов, вступающие в конфликт с фискальным суверенитетом других государств, недопустимы и малоэффективны: заинтересованное государство окажет правомерное противодействие нарушению его суверенных прав.

Традиционно в международном праве юрисдикция государств разделяется на юрисдикцию по лицам и территориальную.

Для целей налогообложения определяющей является «экономическая привязка» лиц к тому или иному государству. Государство вправе взимать налог с тех лиц и явлений, которые связаны с его экономикой. Поэтому в налоговом праве используется категория резидентства, выражающая экономическую связь между лицом и государством.

Государство обладает территориальной налоговой юрисдикцией. Оно вправе устанавливать и взимать налоги с доходов, источник которых связан с экономикой данного государства и фактами, имеющими место в данном государстве (реализация товаров, работ и услуг, имущество и др.). Обложение налогами постоянного представительства иностранной организации относится также к терри-

* В настоящем учебнике термины «юрисдикция» и «суверенитет» рассматриваются как синонимы.

ториальной юрисдикции государства, на территории которого иностранная организация имеет такое представительство, и служит целям разграничения прав нескольких государств в области налогообложения.

Принцип суверенного равенства государств в международных экономических отношениях проявляет себя в виде принципа равноправия: юридическое равенство и подлинное соблюдение экономических интересов всех государств, искоренение всех форм протекционизма и дискриминации в международных экономических отношениях и в то же время в виде принципа взаимной выгоды, соблюдение которого ведет к тому, что из экономического сотрудничества стороны извлекают равную пользу. Для целей справедливого распределения налоговых доходов государства должны стремиться, с одной стороны, сохранить собственные возможности по изъятию налогов, с другой — к сотрудничеству.

Определение налоговых юрисдикций государств при обложении доходов резидента одного государства, полученных из источника, находящегося на территории другого государства, является постоянной проблемой налогообложения.

Обложение доходов нерезидентов осуществляется по территориальному принципу — в зависимости от связи дохода с территорией страны нахождения источника его возникновения. Понятие «территория Российской Федерации» содержится в Законах РФ от 1 апреля 1993 г. «О государственной границе Российской Федерации», от 30 ноября 1995 г. «О континентальном шельфе Российской Федерации», в Водном и Воздушном кодексах РФ.

С понятием «территория» тесно связана ключевая категория налогового права — «налоговая юрисдикция» (территория, на которой конкретная административно-территориальная единица собирает налоги по установленным ею правилам).

Налоговый резидент конкретного государства (юридическое или физическое лицо, постоянно пребывающее в данной налоговой юрисдикции — государстве) обладает неограниченной налоговой ответственностью: облагаются его доходы из всех источников (как в этом государстве, так и за его пределами), а также все его имущество (находящееся на территории данной юрисдикции и на территориях других юрисдикций).

Нерезидент обладает ограниченной налоговой ответственностью: облагаются его доходы только из источников в данной налоговой юрисдикции, а также имущество, находящееся на ее территории.

Таким образом, один и тот же доход, одно и то же имущество могут одновременно облагаться налогами в двух налоговых юрисдикциях (двойное налогообложение). Для избежания двойного налогообложения заключаются международные (как правило, двусторонние) соглашения об избежании двойного налогообложения. Специальные нормы могут также предусматриваться в национальных налоговых законах.

Экстерриториальность определяет «место осуществления деятельности», «место реализации товаров (работ, услуг)», т.е. категории, непосредственно влияющие на возникновение объекта налогообложения по отдельным налогам в конкретной юрисдикции.

В соответствии со ст. 67 Конституции РФ территория России включает территорию субъектов РФ и внутренние воды (рис. 8.1).

Внутренние неморские воды — воды рек, ручьев, озер и иных водоемов, в том числе пограничные воды в пределах границ государственной территории. Пограничными водами считаются водные пространства в пределах тех участков, по которым проходит линия границы. К ним могут относиться и подземные воды в створах, где проходит государственная граница.

Внутренние морские воды — воды, расположенные в сторону берега от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря Российской Федерации. Внутренние морские воды являются составной частью территории России. К ним относятся воды:



Рис. 8.1. Состав государственной территории России

- портов РФ (ограниченные линией, проходящей через наиболее удаленные в сторону моря точки гидротехнических и других постоянных сооружений портов);
- заливов, бухт, губ и лиманов, берега которых полностью принадлежат РФ, до прямой линии, проведенной от берега к берегу в месте наибольшего отлива, где со стороны моря впервые образуется один или несколько проходов, если ширина каждого из них не превышает 24 морские мили;
- заливов, бухт, губ, лиманов, морей и проливов с шириной входа в них более чем 24 морские мили, которые исторически принадлежат России, их перечень устанавливается Правительством РФ и публикуется в «Извещениях мореплавателям».

Территориальное море — примыкающий к сухопутной территории или к внутренним морским водам морской пояс шириной 12 морских миль, отмеряемых от исходных линий. Федеральным законом может быть установлена иная ширина территориального моря. Определение территориального моря применяется также ко всем островам России.

Внешняя граница территориального моря является Государственной границей РФ. Внутренней границей территориального моря являются исходные линии, от которых отмеряется ширина территориального моря.

На территориальное море, воздушное пространство над ним, а также на дно территориального моря и его недра распространяется суверенитет России с признанием права мирного прохода иностранных судов через территориальное море.

Делимитация территориального моря между Россией и государствами, побережья которых противолежат ее побережью или являются смежными с ним, осуществляется в соответствии с общепризнанными принципами и нормами международного права и международными договорами РФ.

Исходными линиями, от которых отмеряется ширина территориального моря, являются:

- указанная на официально изданных в Российской Федерации морских картах линия наибольшего отлива вдоль берега;
- прямая исходная линия, соединяющая наиболее удаленные в сторону моря точки островов, рифов и скал в местах, где береговая линия глубоко изрезана и извилиста или где имеется вдоль берега и в непосредственной близости к нему цепь островов;

- прямая линия, проводимая поперек устья реки, непосредственно впадающей в море, между точками на ее берегах, максимально выступающими в море при наибольшем отливе;
- прямая линия, не превышающая 24 морские мили, соединяющая точки наибольшего отлива пунктов естественного входа в залив либо в пролив между островами или между островом и материком, берега которых принадлежат России;
- система прямых исходных линий длиной более чем 24 морские мили, соединяющих пункты естественного входа в залив либо в пролив между островами или между островом и материком, исторически принадлежащими России.

Перечень географических координат точек, определяющих положение исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря, прилежащей зоны России, утверждается Правительством РФ и публикуется в «Извещениях мореплавателям».

Границы территориального моря и исходные линии, от которых отмеряется ширина территориального моря, наносятся на морские карты масштаба 1 : 200 000 — 1 : 300 000, а в случае их отсутствия — на карты масштаба 1 : 100 000 или 1 : 500 000. В отдельных случаях допускаются отступления от указанных масштабов, вызванные спецификой картографирования данного района, особенностями географических условий, степенью точности исходных материалов или другими причинами.

Воздушное пространство РФ — воздушное пространство над ее территорией, в том числе над внутренними водами и территориальным морем.

Россия обладает суверенными правами и осуществляет юрисдикцию в отношении следующих пространств, не являющихся ее территорией.

Континентальный шельф РФ (включает морское дно и недра подводных районов, находящиеся за пределами территориального моря России на всем протяжении естественного продолжения ее сухопутной территории до внешней границы подводной окраины материка).

Подводная окраина материка — продолжение континентального массива России, включающего поверхность и недра континентального шельфа, склона и подъема.

Определение континентального шельфа применяется также ко всем островам России. Внутренней его границей является внешняя

граница территориального моря. Внешняя граница континентального шельфа находится на расстоянии 200 морских миль от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря (при условии, что внешняя граница подводной окраины материка не простирается на расстояние более 200 морских миль).

Если подводная окраина материка простирается на расстояние более 200 морских миль от указанных исходных линий, внешняя граница континентального шельфа совпадает с внешней границей подводной окраины материка, определяемой в соответствии с нормами международного права.

Делимитация континентального шельфа между Россией и государствами, побережья которых противолежат ее побережью или являются смежными с ним, осуществляется на основе международных договоров РФ или норм международного права.

Карты и перечни географических координат. Линии внешних границ континентального шельфа или заменяющие их, утвержденные Правительством РФ перечни географических координат точек с указанием основных исходных геодезических данных и делимитационные линии, определенные международными договорами РФ или на основе норм международного права, указываются на картах установленного масштаба или публикуются в «Извещениях мореплавателям».

Формирование банка данных о внешней границе континентального шельфа осуществляется федеральным органом, специально уполномоченным на то Правительством РФ.

Исключительная экономическая зона РФ — морской район, находящийся за пределами ее территориального моря и прилегающий к нему, с особым правовым режимом, установленным федеральным законом, международными договорами РФ и нормами международного права. Определение исключительной экономической зоны применяется также ко всем островам России, за исключением скал, которые непригодны для поддержания жизни человека или для осуществления самостоятельной хозяйственной деятельности.

Внутренней границей исключительной экономической зоны является внешняя граница территориального моря. Внешняя граница исключительной экономической зоны находится на расстоянии 200 морских миль от исходных линий, от которых отмеряется ширина территориального моря, если иное не предусмотрено международными договорами РФ.

Делимитация исключительной экономической зоны между Россией и государствами, побережья которых противолежат ее побе-

режью или являются смежными с ним, осуществляется в соответствии с международными договорами РФ или общепризнанными принципами и нормами международного права.

Карты и перечни географических координат. Линии внешних границ исключительной экономической зоны или заменяющие их, утвержденные Правительством РФ перечни географических координат точек с указанием основных исходных геодезических данных и делимитационные линии, определенные международными договорами РФ или на основе общепризнанных принципов и норм международного права, указываются на картах установленного масштаба и публикуются в «Извещениях мореплавателям».

Формирование банка данных о внешней границе исключительной экономической зоны осуществляет федеральный орган исполнительной власти, специально уполномоченный на то Правительством РФ.

8.2. ОСОБЕННОСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ ПРИБЫЛИ ИНОСТРАННЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ ОТ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ. ПОСТОЯННОЕ ПРЕДСТАВИТЕЛЬСТВО ИНОСТРАННОЙ ОРГАНИЗАЦИИ

В соответствии с российским налоговым законодательством иностранные организации не признаются налоговыми резидентами РФ, поскольку зарегистрированы вне России, которая использует при определении налогового статуса юридического лица критерий инкорпорации. Однако эти иностранные организации, осуществляя деятельность в России, используют ее ресурсы (трудовые, природные, научные и др.), ее инфраструктуру, загрязняют ее природную среду. В этой связи очевидным представляется, что они должны участвовать в формировании российского бюджета наряду с организациями — налоговыми резидентами России.

Поэтому *плательщиками налога на прибыль организаций* являются, наряду с российскими, также иностранные организации.

Любая иностранная организация, которая планирует осуществлять в России деятельность в течение более чем 30 дней в году, обязана встать на учет в налоговом органе по месту осуществления деятельности. Если иностранная организация не планирует осуществлять в России деятельность, но при этом открывает счет в российском банке, она ставится на учет по месту нахождения банка.

Иностранные фирмы, осуществляющие деятельность в России менее 30 дней в году, должны направлять уведомления о доходах

от деятельности в Российской Федерации. Уведомление направляется до начала деятельности в налоговый орган по месту осуществления этой деятельности и в ФНС России.

Обложение прибыли и доходов в Российской Федерации основывается на тесте инкорпорации: резидентами для целей обложения признаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ. Резиденты уплачивают налог на прибыль с доходов, полученных как от российских, так и от зарубежных источников. Иностранные организации налоговыми резидентами не являются.

Под *иностранной организацией* понимаются иностранное юридическое лицо как организация, а также компания и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

При этом деятельность иностранных организаций может осуществляться в России в двух формах:

- через образованные постоянные представительства;
- без образования постоянных представительств, но с получением доходов от источников в Российской Федерации.

И те и другие уплачивают налог на прибыль организаций на территории Российской Федерации. Но в обоих этих случаях существуют особенности обложения их прибыли (доходов). В первом случае иностранная организация уплачивает налог на прибыль в целом в том же порядке, что и российские организации. Во втором случае налог удерживается у источника выплаты доходов. При этом отдельные виды доходов могут вообще не облагаться налогом в России.

Иностранные организации осуществляют также деятельность за границей, поэтому имеют доходы как от источников в России, так и от зарубежных источников. Однако наличие или отсутствие у них постоянного представительства в России влияет исключительно на порядок обложения доходов от источников в Российской Федерации.

Чаще всего страны мира распространяют свою юрисдикцию на всю сумму дохода иностранной организации, полученного на их территории. Однако законодательство большинства государств, а также международные соглашения об избежании двойного обложения содержат положения о постоянном представительстве, в

соответствии с которыми государство — источник дохода может облагать доходы нерезидента только в связи с деятельностью через постоянное представительство и лишь в части, относящейся к постоянному представительству.

В связи с принципиальным значением для целей обложения прибыли понятия «постоянное представительство» остановимся более подробно на его определении. Его значение заключается в том, что доходы, полученные резидентом одного государства через постоянное представительство в другом государстве, подлежат обложению в последнем.

Постоянное представительство является основной формой осуществления иностранной организацией деятельности на территории Российской Федерации. Прежде всего следует иметь в виду, что термин «постоянное представительство» определяет исключительно налоговый статус иностранного лица или его агента и не отражает никакой особой организационно-правовой формы. Иными словами, постоянное представительство у иностранной организации возникает независимо от желания самой организации. Лучше сказать, что ее деятельность на территории РФ приводит к образованию постоянного представительства. Как только эта деятельность приобретает некоторые установленные законодательством свойства, с этого момента возникает постоянное представительство.

Принято различать два вида постоянного представительства:

- 1) основного вида;
- 2) агентского (представительского) вида — зависимого агента.

В первом случае иностранное лицо самостоятельно ведет на территории государства деятельность через создаваемые им специально для этого структуры (филиал, представительство и т.п.). Во втором случае такая деятельность осуществляется через агента, т.е. лицо, находящееся в данном государстве и наделенное иностранной организацией определенными полномочиями.

Для целей налогообложения под **постоянным представительством** иностранной организации понимаются филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности, через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации, связанную с:

- 1) использованием недрами и (или) использованием других природных ресурсов;

2) проведением предусмотренных контрактами работ по строительству, установке, монтажу, сборке, наладке, обслуживанию и эксплуатации оборудования, в том числе игровых автоматов;

3) продажей товаров с расположенных на территории Российской Федерации и принадлежащих этой организации или арендуемых ею складов;

4) осуществлением иных работ, оказанием услуг, ведением иной деятельности, за исключением деятельности подготовительного и вспомогательного характера. К последней относится:

- использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих этой иностранной организации, до начала такой поставки;
- содержание запаса товаров, принадлежащих этой иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации или поставки до начала такой поставки;
- содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров этой иностранной организацией;
- содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора, обработки и (или) распространения информации, ведения бухгалтерского учета, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;
- содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени этой организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Понятие постоянного представительства иностранной организации является определяющим в законодательстве об обложении доходов иностранных организаций. Привлечение в страну иностранных компаний предполагает ограничение налоговой юрисдикции государства путем распределения прав по обложению доходов между государством, резидентом которого является получающая такие доходы компания, и государством, в котором находится источник выплаты таких доходов. В то же время расширение интеграционных процессов не позволяет без введения в национальное налоговое законодательство специальных норм опре-

делить адекватную долю доходов, подлежащую обложению в соответствующем государстве.

Институт постоянного представительства предоставляет государству, на территории которого представительство действует, права обложения всех доходов иностранной организации, относимых к такому представительству. Понятие «постоянное представительство» применяется исключительно при определении налогового статуса иностранной организации и не может рассматриваться в качестве организационно-правовой формы ее деятельности. Оно заимствовано Россией из международного налогового права. Однако каждое государство, используя это понятие, вводит свои специфические условия. В России выделяют четыре условия образования постоянного представительства:

1) наличие места деятельности. В НК РФ приведен перечень таких мест (филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности), который является открытым. НК РФ рассматривает такой вид деятельности, как пользование недрами или иными природными ресурсами, а это подразумевает наличие специального объекта, обусловленного соответствующей технологией добычи природных ресурсов: шахты, карьера, рудника, нефтяной или газовой скважины и т.п. Там же определяется понятие «строительная площадка» как особый вид постоянного представительства. Иными словами, наличие места деятельности, с одной стороны, подразумевает существование каких-либо помещений, конструкций, агрегатов, установок, занимающих определенное пространство и используемых иностранным юридическим лицом для ведения своей деятельности (критерий пространственной определенности), с другой — может проявляться и в наличии рабочих мест сотрудников иностранной организации (критерий трудового участия). Кроме того, наличие места деятельности необязательно связывается с какими-либо правами иностранной организации на занимаемое пространство (договор аренды, право собственности и т.п.);

2) расположение места деятельности иностранной организации на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе и в исключительной экономической зоне РФ;

3) постоянство (регулярность) деятельности. Под регулярной деятельностью следует понимать, в частности, деятельность подразделений иностранных организаций, вставших или обязанных встать на учет в налоговых органах. На учет встают иностранные

организации, осуществляющие или намеревающиеся осуществлять деятельность в России через обособленное подразделение в течение периода, превышающего 30 дней в году (непрерывно или по совокупности). Таким образом, определение регулярности привязано к продолжительности их деятельности. Однако для некоторых операций более подходящим измерителем является число их совершений или количество повторений в течение отчетного периода. Например, сделки по продаже имущества отделением иностранной организации или деятельность зависимого агента лучше характеризовать числом совершаемых сделок в течение отчетного периода, нежели их продолжительностью. Допускается также возможность установления критерия «регулярная деятельность» на основе анализа фактического осуществления деятельности самой иностранной организации или иных организаций, или физических лиц в пользу иностранной организации в каждом конкретном случае;

4) характер деятельности, которая осуществляется на территории Российской Федерации и определяется как предпринимательская. Известно, что предпринимательской признается самостоятельная, осуществляемая на свой риск деятельность, направленная на систематическое получение прибыли. Данное условие является определяющим, поскольку если предыдущие условия соблюдены, но предпринимательская деятельность не осуществляется, то иностранная организация не образует своего представительства.

По отдельности наличие любого из перечисленных четырех условий не приводит к образованию постоянного представительства. Если же деятельность иностранной организации в России соответствует этим условиям и образуется ее постоянное представительство в нашей стране, то это юридическое лицо обязано уплачивать здесь все налоги, как и любая российская организация. Если же деятельность иностранного юридического лица не соответствует приведенным условиям, то считается, что оно действует в России без образования постоянного представительства, а потому к нему применяется особый режим регулирования, прежде всего — особые, пониженные или нулевые ставки налогов.

Важно определить временные рамки существования постоянного представительства. Представительство возникает, действует и прекращает существование. Оно считается образованным с начала регулярного осуществления деятельности иностранной организации через это представительство. Деятельность по созданию

отделения сама по себе не создает постоянного представительства. Представительство прекращает существование при прекращении деятельности через него иностранной организации.

Если иностранная организация использует недра и другие природные ресурсы, ее постоянное представительство считается образованным с более ранней из следующих дат:

- даты вступления в силу лицензии (разрешения), удостоверяющей право этой организации на осуществление соответствующей деятельности;
- даты фактического начала такой деятельности.

Если иностранная организация выполняет работы, оказывает услуги другому лицу, имеющему указанную лицензию или выступающему в качестве генподрядчика для лица, имеющего такую лицензию, при решении вопросов, связанных с образованием и прекращением существования постоянного представительства, применяется порядок, аналогичный установленному для иностранных организаций при осуществлении ими деятельности на строительной площадке (см. далее в данном разделе).

В НК РФ, наряду с перечислением условий, приводящих к образованию постоянных представительств, содержится перечень исключений. В начале этого раздела было указано, что факт осуществления иностранной организацией на территории Российской Федерации деятельности подготовительного и вспомогательного характера при отсутствии признаков постоянного представительства не может рассматриваться как приводящий к образованию представительства. Общей чертой всех перечисленных видов деятельности является их вторичный характер по отношению к какой-либо иной деятельности и, как следствие, невозможность однозначного отнесения части доходов, полученных иностранной организацией, к подобной деятельности. В отношении юридических лиц, находящихся на территории иностранного государства, у которого с Россией заключено соглашение об избежании двойного обложения, перечень видов деятельности, не образующих постоянного представительства, подобным соглашением может быть расширен.

Зачастую достаточно сложно провести грань между вспомогательной и основной деятельностью. В обоснование вспомогательного или подготовительного характера деятельности могут и должны приводиться нормы учредительных и организационно-распорядительных документов иностранной организации и самого представительства. Поэтому при создании в России представитель-

ства иностранной организации важно правильно составить положение о таком представительстве.

Кроме перечисленных видов деятельности, к возникновению постоянного представительства иностранной организации сами по себе (т.е. при отсутствии признаков постоянного представительства) не будут приводить:

- владение иностранной организацией ценными бумагами, долями в капитале российских организаций, а также иным имуществом на территории РФ;
- заключение иностранной организацией договора простого товарищества или иного договора, предполагающего совместную деятельность его сторон, осуществляемую полностью или частично в Российской Федерации;
- предоставление иностранной организацией персонала для работы на территории РФ в другой организации, если такой персонал действует исключительно от имени и в интересах организации, в которую он был направлен;
- осуществление иностранной организацией операций по ввозу в Российскую Федерацию или вывозу из Российской Федерации товаров, в том числе в рамках внешнеторговых контрактов;
- наличие у иностранной организации взаимозависимости с российской организацией (при отсутствии признаков зависимого агента).

Зависимый агент представляет собой не что иное, как частный случай образования постоянного представительства иностранной организации. Наличие постоянного представительства иностранной организации может быть признано не только в связи с осуществлением деятельности самой иностранной организацией, но и в связи с деятельностью иного лица (юридического или физического) — зависимого агента.

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство, если эта организация осуществляет деятельность, отвечающую признакам постоянного представительства, через лицо, которое на основании договорных отношений с этой организацией представляет ее интересы в Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой организации, имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов или согласование их существенных условий от имени данной организации, создавая при этом правовые

последствия для данной иностранной организации. Названное лицо называют зависимым агентом.

Заключение организацией-нерезидентом с российской организацией (либо иной организацией-нерезидентом) договоров поручения, комиссии, агентского договора либо аналогичных договоров, выдача доверенности российской организации влечет для иностранной организации создание постоянного представительства на территории Российской Федерации.

Приведенная формулировка оставляет возможность для различного толкования, в частности вопроса о том, какие именно действия зависимого агента должны привести к созданию постоянного представительства. Квалифицирующим признаком зависимого агента является наличие договорных отношений с иностранной организацией, прежде всего договора на оказание посреднических или представительских услуг.

Однако и налоговые агенты (российские организации и постоянные представительства иностранных организаций) также связаны с иностранными организациями действующими в Российской Федерации договорами. Поэтому возникает необходимость на практике руководствоваться более или менее корректным критерием, позволяющим отличить статус налогового агента и агента независимого.

На правильную квалификацию организации-резидента в качестве зависимого агента влияют не наличие договора, заключенного им с иностранной организацией, а в большей степени следующие факторы:

- характер деятельности организации-нерезидента и наличие в этой деятельности признаков постоянного представительства;
- фактическое использование организацией-резидентом полномочий, предоставленных ей по условиям договора;
- регулярность осуществления ею указанных полномочий.

Иными словами, образование постоянного представительства должно связываться не только с наличием договорного основания между иностранной организацией и зависимым агентом, но и с фактическим использованием этих полномочий.

Однако нередко такие ситуации, когда налоговый агент к тому же признается зависимым агентом. В этом случае, если российская сторона договора признается зависимым агентом, она одновременно должна выполнять функции налогового агента.

Не приводит к образованию постоянного представительства ситуация, если иностранная организация работает в России через лицо, действующее в рамках своих обычных функций, — брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг и др. Тот факт, что лицо, осуществляющее деятельность на территории РФ, является взаимозависимым с иностранной организацией, при отсутствии указанных признаков зависимого агента, также не рассматривается как приводящий к образованию ее постоянного представительства в Российской Федерации.

Особым случаем деятельности иностранной организации через постоянное представительство является ее **деятельность на строительной площадке**. Строительной площадкой иностранной организации на территории России признается:

- место строительства новых, реконструкции, расширения, технического перевооружения и ремонта существующих объектов недвижимости (кроме воздушных и морских судов, судов внутреннего плавания и космических объектов);
- место строительства и монтажа, ремонта, реконструкции, расширения и технического перевооружения сооружений, в том числе плавучих и буровых установок, а также машин и оборудования, нормальное функционирование которых требует жесткого крепления на фундаменте или к конструктивным элементам зданий, сооружений или плавучих сооружений.

Иностранные организации, производящие строительные и монтажные работы в России, обязаны встать на учет в налоговом органе в начале деятельности по месту ее осуществления независимо от того, будет ли в дальнейшем их деятельность признана подлежащей обложению или нет в соответствии с законодательством РФ и международными налоговыми соглашениями.

Для исчисления налога на прибыль, а также постановления на налоговый учет иностранной организации важно определить срок существования строительной площадки. Он включает все виды производимых иностранной организацией на этой площадке подготовительных, строительных и монтажных работ, в том числе работ по созданию подъездных путей, коммуникаций, электрических кабелей, дренажа и других объектов инфраструктуры, кроме объектов инфраструктуры, изначально создаваемых для иных целей, не связанных с данной площадкой.

Если иностранная организация, являясь генеральным подрядчиком, поручает выполнение части работ субподрядчикам, то пе-

риод времени, затраченный субподрядчиками на выполнение работ, считается временем, затраченным самим генподрядчиком. Это положение не применяется в отношении периода работ, выполняемых субподрядчиком по прямым договорам с заказчиком (застройщиком) и не входящих в объем работ, порученных генподрядчику, за исключением случаев, когда эти лица и генподрядчик являются взаимозависимыми лицами. Если субподрядчик является иностранной организацией, его деятельность на этой строительной площадке также рассматривается как создающая постоянное представительство этой организации-субподрядчика. Это положение применяется к организации-субподрядчику, продолжительность деятельности которой составляет в совокупности не менее 30 дней, при условии, что генподрядчик имеет постоянное представительство.

Строительная площадка начинает существовать с более ранней из следующих дат:

- дата подписания акта о передаче площадки подрядчику (акта о допуске персонала субподрядчика для выполнения его части совокупного объема работ);
- дата фактического начала работ.

Окончанием существования стройплощадки является дата подписания заказчиком (застройщиком) акта сдачи-приемки объекта или предусмотренного договором комплекса работ. Окончанием работ субподрядчика считается дата подписания акта сдачи-приемки работ генподрядчику. В случае если акт сдачи-приемки не оформлялся или работы фактически окончились после подписания такого акта, строительная площадка считается прекратившей существование (работы субподрядчика считаются законченными) на дату фактического окончания подготовительных, строительных или монтажных работ, входящих в объем работ соответствующего лица на данной стройплощадке.

Строительная площадка не прекращает существования, если работы на ней временно приостановлены, кроме следующих двух случаев:

- при консервации объекта на срок более 90 дней по решению федеральных органов исполнительной власти, органов власти субъектов РФ, органов местного самоуправления;
- в результате действия обстоятельств непреодолимой силы.

Продолжение или возобновление после перерыва работ на объекте после подписания акта приводит к присоединению срока ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыва

между работами к совокупному сроку существования строительной площадки только в двух случаях:

- если территория (акватория) возобновленных работ является территорией (акваторией) прекращенных ранее работ или вплотную примыкает к ней;
- если продолжающиеся или возобновленные работы на объекте поручены лицу, ранее выполнявшему работы на этой площадке, или новый и прежний подрядчики взаимозависимы.

Если продолжение или возобновление работ связано со строительством или монтажом нового объекта на той же площадке либо с расширением ранее законченного объекта, срок ведения таких продолжающихся или возобновленных работ и перерыва между работами также присоединяется к совокупному сроку существования строительной площадки.

В остальных случаях, включая выполнение ремонта, реконструкции или технического перевооружения ранее сданного заказчику объекта, срок ведения продолжающихся или возобновленных работ и перерыв между работами не подлежит присоединению к совокупному сроку существования строительной площадки, начатому работами по сданному ранее объекту.

Сооружение или монтаж дорог, путепроводов, каналов, прокладка коммуникаций, в ходе проведения работ на которых меняется географическое место их проведения, рассматривается как деятельность, осуществляемая на одной строительной площадке.

Регламентация строительной деятельности иностранных организаций на территории Российской Федерации имеет исключительно важное значение для многих иностранных и российских организаций, выплачивающих доходы иностранным организациям, для применения норм международных соглашений об избежании двойного обложения. В соответствии с условиями указанных соглашений строительные площадки в течение определенного в этих соглашениях периода времени могут не признаваться постоянными представительствами иностранных организаций.

Если между Россией и иностранным государством не заключено соглашение об избежании двойного обложения, то иностранная организация, осуществляющая через постоянное представительство строительно-монтажную деятельность, образует это представительство с момента начала работ.

Так как в соглашениях определены конкретные сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не приводит к

образованию постоянного представительства, при осуществлении этой деятельности иностранной организацией с постоянным местопребыванием в стране, с которой у России существует соглашение, образуется постоянное представительство при превышении срока работ, указанного в соглашении (табл. 8.2).

Таблица 8.2

Сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не приводит к образованию представительства

<i>Срок работ, месяцев</i>	<i>Страна</i>
6	Вьетнам
12	ФРГ, Швейцария, Япония, Узбекистан, Нидерланды, Норвегия, Польша, Канада, Кипр, Малайзия, Индия, Финляндия
18	Турция, США
24	Австрия, Бельгия, Великобритания, Дания, Франция, Монголия, страны СНГ
36	Финляндия, Италия

Изложенный порядок распространяется как на генеральных подрядчиков, так и на субподрядчиков — иностранные организации.

Если фактический срок существования строительной площадки превысил срок, установленный в соглашении об избежании двойного обложения, в течение которого существование строительной площадки не приводит к образованию постоянного представительства, расчет налоговых обязательств по налогу на прибыль производится по первому отчетному сроку, наступающему после такого превышения, исходя из общего объема выполненных с начала существования строительной площадки работ.

Указанные выше установленные налоговыми соглашениями сроки, в течение которых строительно-монтажная деятельность не рассматривается как осуществляемая через постоянное представительство, на ремонтную деятельность по общему правилу не распространяются. Деятельность иностранных организаций, производящих на территории Российской Федерации ремонтные работы, может считаться осуществляемой через постоянное представительство в случае, если она продолжается свыше 3 месяцев в течение любого годовичного периода с начала таких работ.

На учет иностранная организация должна встать, если срок выполнения ремонтных работ превышает один месяц.

8.3. РАЗГРАНИЧЕНИЕ ЮРИСДИКЦИИ ГОСУДАРСТВ В ОБЛАСТИ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ. МЕЖДУНАРОДНОЕ ДВОЙНОЕ НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ И ПОРЯДОК ЕГО ИЗБЕЖАНИЯ

С развитием международной торговли и глобализации экономики конфликты интересов двух или более государств в области налогообложения стали возникать чаще. При этом государства, обладая всей полнотой власти на своей территории, имеют возможность принудить хозяйствующих субъектов исполнить налоговые обязанности даже вопреки их экономическим интересам. В результате возникает экономическое и юридическое двойное налогообложение. Несмотря на то что каждое государство имеет возможность насильственно собрать налоги даже в том случае, если субъект уплатил налоги в другом государстве, двойное налогообложение крайне нежелательно для развития международной торговли и экономики отдельных стран. Для того чтобы устранить двойное налогообложение, международная практика выработала целый ряд принципов разграничения юрисдикции государств в области налогообложения.

При этом международное налоговое право использует различные способы такого разграничения применительно к прямым и косвенным налогам. Далее проиллюстрируем эти способы на примере наиболее важных и типичных налогов — налога на прибыль организаций (прямой налог) и налога на добавленную стоимость (косвенный налог).

Разграничение юрисдикции государств в области прямого налогообложения. Как было показано ранее, наиболее значимый прямой налог — налог на прибыль организаций — в России принадлежит к резидентским налогам. В других государствах корпоративные налоги на доходы также относятся к резидентским. Напомним: критерий резидентства означает, что у организаций, признаваемых резидентами того или иного государства, облагается прибыль, полученная от деятельности как в самом этом государстве, так и в других странах. В результате организации, получающие доходы на территории двух налоговых юрисдикций, подпадают под двойное обложение (рис. 8.2): за один налоговый период один и тот же доход облагается налогом одного и того же вида дважды. Разумеется, в таких условиях интеграционные процессы лишаются всяких мотивов.

Впрочем, это не единственная причина возникновения международного двойного налогообложения. В табл. 8.3 приведены при-

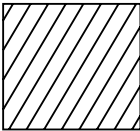
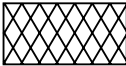
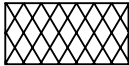
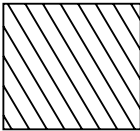
	Облагаемый доход от источников в стране А	Облагаемый доход от источников в стране Б	
Организация — налоговый резидент страны А			
			Организация — налоговый резидент страны Б

Рис. 8.2. Возникновение двойного налогообложения

чины (не все!) возникновения такого двойного налогообложения:

В настоящее время проблема двойного налогообложения решается Россией двумя способами:

- путем разграничения своих полномочий и сферы влияния при принятии внутренних законодательных актов;

Таблица 8.3

Характер международного двойного налогообложения

№ п/п	Страна А	Страна Б	Характер международного двойного налогообложения
1	Страна А признает организацию своим резидентом	Страна Б признает эту же организацию своим резидентом	Двойное обложение доходов, полученных как в стране А, так и в стране Б
2	Страна А рассматривает доход организации, имеющим источник на своей территории	Страна Б рассматривает этот же доход этой же организации, имеющим источник на своей территории	Двойное обложение иностранного дохода
3	Доходы облагаются по принципу резидентства их получателя	Доходы облагаются по принципу территориальности их получения («у источника»)	Двойное обложение нерезидентов в стране Б
4	Свой порядок и нормы вычета расходов, понесенных плательщиком	Свой порядок и нормы вычета расходов, понесенных плательщиком	Обложение двух лиц по одному и тому же доходу
5	Свой порядок зачета налогов, изъятых в стране Б	Свой порядок зачета налогов, изъятых в стране А	

- путем заключения международных соглашений по вопросам налогообложения.

Первый способ предполагает **зачет налога, уплаченного российскими организациями за рубежом**. При этом способе устранения двойного обложения страна постоянного местопребывания плательщика облагает налогом его иностранные доходы, но одновременно предоставляет зачет для налогов, уплаченных в стране, на территории которой получен доход. В результате доходы плательщика облагаются налогом только один раз по более высокой из ставок: либо по ставке страны получения дохода, либо — страны резидентства (постоянного местопребывания плательщика).

Российская организация получает доход в России ($D_{\text{РФ}}$), а также в иностранном государстве ($D_{\text{иг}}$). В соответствии с принципом резидентства, она уплачивает за рубежом налог с доходов, полученных там, исчисленный по законодательству того государства [$\text{НП}_{\text{иг}}(D_{\text{иг}})$]. В России же обложению подлежат доходы, полученные как в России, так и за рубежом. Здесь следует уплатить налог по этим доходам, исчисленный по российскому законодательству $\text{НП}_{\text{РФ}}(D_{\text{РФ}} + D_{\text{иг}})$. Поскольку между Россией и иностранным государством заключено соглашение об избежании двойного налогообложения, в России сумма налога, уплаченная за рубежом, зачитывается:

$$\text{НП}_{\text{РФ}} = \text{НП}_{\text{РФ}}(D_{\text{РФ}} + D_{\text{иг}}) - \min[\text{НП}_{\text{иг}}(D_{\text{иг}}), \text{НП}_{\text{РФ}}(D_{\text{иг}})],$$

где $\min[\text{НП}_{\text{иг}}(D_{\text{иг}}), \text{НП}_{\text{РФ}}(D_{\text{иг}})]$ — наименьшая из сумм (предельная сумма зачета): налог, уплаченный за рубежом, и налог, рассчитанный по российскому законодательству с зарубежных доходов.

Доходы, полученные российской организацией от источников за пределами РФ, а также ее расходы, произведенные как в Российской Федерации, так и за рубежом в связи с получением таких доходов, учитываются при определении базы по налогу на прибыль в Российской Федерации. Эти доходы учитываются при определении базы и отражаются в декларации по налогу на прибыль в полном объеме. Расходы, произведенные российской организацией в связи с получением доходов от источников за пределами РФ, отражаемые в декларации, определяются в порядке и размерах, установленных гл. 25 НК РФ, вне зависимости от правил определения расходов, принимаемых в уменьшение базы, применяемых в иностранном государстве, от источников в котором были получены доходы.

Суммы налога, уплаченные в соответствии с законодательством иностранных государств российской организацией, засчитываются при уплате этой организацией налога в России. При этом размер засчитываемых сумм налогов, выплаченных за пределами РФ, не может превышать сумму налога, подлежащего уплате этой организацией в России.

Из вышесказанного следует, что право на зачет сумм налогов, уплаченных российской организацией за рубежом в связи с получением доходов от источников в этих государствах, возникает при обязательном включении доходов, полученных этой организацией от зарубежных источников (с учетом расходов), в базу при исчислении налога на прибыль в России и фактической уплате налога с этих доходов в иностранном государстве.

Иностранный налоговый зачет ограничивается суммой налога, подлежащего уплате с иностранных доходов в России. Ограничение предусмотрено также всеми соглашениями об избежании двойного обложения. Если резидент РФ получает доход или владеет капиталом за рубежом, то сумма налога на этот доход или капитал, уплаченная там, может быть вычтена из налога, взимаемого с него в России. Такой вычет однако не будет превышать российского налога, исчисленного с такого дохода или капитала в России в соответствии с ее законодательством.

Таким образом, сумма налога, который российская организация уплатила за рубежом, не всегда в полном объеме может быть принята к зачету при уплате этой организацией налога на прибыль в России. Целью ограничения иностранного налогового зачета является предотвращение зачета налогов, уплаченных в странах с более высокой ставкой налога на доходы, против российского налога на прибыль, уплаченного с доходов из российских источников. Это ограничение иностранного налогового зачета (или предельная сумма зачета), предусмотренное законодательством, т.е. сумма налога на прибыль, которая подлежит уплате в России с доходов, полученных российской организацией за пределами РФ, исчисленная в соответствии с положениями гл. 25 НК РФ, определяется расчетно.

Расчет предельной суммы зачета условно можно разделить на три этапа:

- устанавливается, подлежат ли налоги, уплаченные за рубежом, зачету при уплате налога на прибыль в России;
- проводится расчет ограничения иностранного налогового зачета (предельная сумма зачета);

- определяется меньшая величина из суммы иностранных налогов, подлежащих зачету (первый этап), и размера исчисленной предельной суммы зачета (второй этап). Уплаченные за рубежом налоги, превышающие размер предельной суммы, не принимаются в качестве иностранного налогового зачета.

На первом этапе следует исходить из того, что зачет может быть предоставлен только по тем налогам, уплаченным в иностранном государстве, которые аналогичны налогу на прибыль организаций в России. Налоги можно признать аналогичными, если аналогичны их элементы по российскому и зарубежному законодательству. В противном случае зачет по налогу не предоставляется.

Еще одно важное замечание: зачет может быть предоставлен в отношении налогов, уплаченных в иностранном государстве только с доходов, которые являются доходами от источников в иностранном государстве. Зачет не может быть предоставлен по налогам, удержанным за рубежом при выплате доходов, которые являются доходами от источников в Российской Федерации и, соответственно, не являются доходами из зарубежных источников.

Ранее уже обращалось внимание на различие между понятиями «источник дохода» и «источник выплаты дохода». Так, доходы за работы и услуги, выполненные в России, являются доходами из источников в России. Однако указанные работы и услуги могут выполняться российской организацией в пользу иностранных организаций, которые при оплате указанных работ и услуг становятся источниками выплаты. Как видим, источник выплаты является иностранным, в то время как источник дохода — российским. В случае удержания в иностранном государстве налогов с доходов, источником которых является Россия, зачет по таким налогам в отношении таких доходов неправомерен, и организации следует обратиться в налоговый орган иностранного государства за возвратом неправомерно уплаченного за рубежом налога.

На практике нередки случаи, когда сложно отнести полученные плательщиком доходы к доходам от источников за рубежом либо к доходам от источников в России. В таких случаях отнесение дохода к тому или иному источнику в соответствии со ст. 42 НК РФ осуществляется ФНС России.

На втором этапе исчисляется предельная сумма зачета исходя из того, что размер сумм налогов, уплаченных российской организацией за рубежом в связи с получением там доходов, подлежащих

зачету, не может превышать суммы налога на прибыль в России, подлежащей уплате ею с указанных доходов в России. Обратим внимание: такой принцип заложен как в НК РФ, так и в международных соглашениях об избежании двойного обложения.

Предельная сумма зачета исчисляется по формуле

$$ПСЗ = П \times С,$$

где $П$ — сумма иностранных доходов до обложения, полученных российской организацией, за вычетом расходов, связанных с их получением; $С$ — ставка налога, установленная российским законодательством.

Предельную сумму зачета следует исчислять отдельно по каждому виду доходов, полученных от источников за пределами Российской Федерации, и по каждому государству, в котором получен доход. Затем частные суммы зачета суммируются для расчета общей предельной суммы зачета. Из этого правила есть одно важное исключение. Предельная сумма зачета по доходам от долевого участия в деятельности организаций (дивидендов), полученным от источников за пределами Российской Федерации, исчисляется отдельно с учетом ряда особенностей и не суммируется с предельными суммами зачета, исчисленными по другим видам доходов.

На третьем этапе определяется фактически зачитываемая сумма налога. Для этого исчисленная на втором этапе предельная сумма зачета сопоставляется с суммой налога, фактически уплаченной (удержанной) за рубежом.

Если исчисленная ПСЗ больше фактически уплаченной за рубежом суммы налога ($ПСЗ > Н_{заруб}$), то к зачету принимается фактически уплаченная сумма налога. В этом случае сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с нормами НК РФ, подлежащая уплате по текущему отчетному (налоговому) периоду, уменьшается на сумму фактически уплаченного (удержанного) за рубежом налога.

Если же ПСЗ оказывается меньше фактически уплаченной за рубежом суммы налога ($ПСЗ < Н_{заруб}$), к зачету принимается фактически уплаченная сумма в размере, не превышающем исчисленную ПСЗ. А сумма налога на прибыль, исчисленная в соответствии с нормами НК РФ, подлежащая уплате по текущему периоду, уменьшается на сумму налога, уплаченного за рубежом, в размере, не превышающем ПСЗ. Если эффективная ставка в стране — источнике дохода превышает ставку в России, то для российского плательщика сумма превышения уплаченных налогов за рубежом

представляет дополнительный расход, покрываемый из чистой прибыли.

Итак, законодательно установленная зачетная система состоит в том, что доходы российских плательщиков, полученные из зарубежных источников, облагаются лишь однажды по наиболее высокой ставке — или по российской ставке, или по ставке страны — источника дохода. Если российская ставка больше ставки страны — источника дохода, то Россия облагает разницу в пределах российской ставки. Если же наоборот, то дополнительной уплаты налога в России не требуется. Однако при этом эффективная ставка обложения доходов российской организации увеличивается.

Важной чертой российской системы иностранного налогового зачета является его ограничение с целью недопущения зачета налогов, уплаченных за рубежом по ставке, превышающей ставку в России. Применение ограничения эффекта иностранного налогового зачета имеет целью исключительно предотвращение двойного обложения. Необходимо еще раз подчеркнуть, что в результате применения ограничения иностранного налогового зачета российские плательщики лишаются возможности получать иностранный зачет по налогам, уплаченным в странах с высокими ставками, на сумму превышения размера уплаченных налогов над налоговыми обязательствами по ставке РФ.

В зависимости от способа извлечения доходов и характера осуществляемой в иностранном государстве деятельности доходами российской организации из источников в иностранном государстве могут являться:

- доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав, полученных от деятельности обособленного подразделения российской организации за рубежом;
- внереализационные доходы, непосредственно связанные с деятельностью подразделения российской организации в иностранном государстве;
- внереализационные доходы, никак не связанные с деятельностью подразделения российской организации за рубежом, вне зависимости от наличия или отсутствия такового.

Так, если российская организация через имеющееся на территории иностранного государства обособленное подразделение выполняет работы или оказывает услуги, имеет открытый в иностранном банке счет для осуществления расчетов по операциям этого подразделения, а также сдает часть офисного помещения этого подразделения в аренду, то ее доход от деятельности через зарубеж-

ное подразделение складывается из доходов от реализации и внереализационных доходов в виде процентов по договору банковского счета и от сдачи имущества в аренду.

Внереализационные доходы могут извлекаться российской организацией из источников в иностранном государстве и вне связи с деятельностью подразделения. Например, если российская организация сдает в аренду принадлежащую ей за рубежом недвижимость, а также ведет деятельность через расположенное там свое подразделение и при этом указанная недвижимость никак не связана с наличием подразделения. В этом случае организация получает доходы из источника за рубежом в связи с деятельностью своего подразделения, а также доходы от сдачи имущества в аренду, но при этом получение таких доходов не взаимосвязано.

Одинаковые по своему экономическому содержанию доходы российской организации от источников за рубежом могут облагаться там в составе доходов подразделения этой организации либо по самостоятельному основанию у источника выплаты. Если доходы, не связанные с деятельностью подразделения организации за рубежом, не облагались в составе доходов подразделения и в соответствии с законодательством этого иностранного государства налог при их выплате был удержан агентом, то зачет налога, удержанного у источника, может быть предоставлен по самостоятельному основанию. Если одни и те же доходы в целях обложения за рубежом были включены в доходы подразделения и подверглись обложению у источника выплаты в момент их выплаты подразделению, то зачет налога, уплаченного за рубежом, может предоставляться только в части налога, уплаченного подразделением. Двойное обложение одного и того же дохода в иностранном государстве в данном случае устраняется в соответствии с законодательством этого государства.

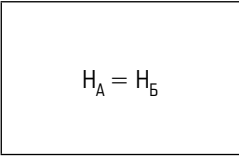
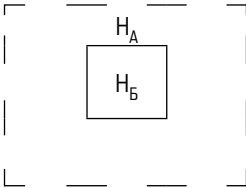
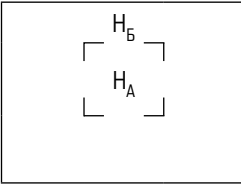
Обобщив изложенное выше, представим возможные способы зачета налога на прибыль, уплаченного за рубежом, в виде табл. 8.4*.

Вторым способом решения проблемы двойного обложения является заключение *международных соглашений об избежании двойного налогообложения*. В них также регламентируется механизм зачета в России сумм налога на прибыль, уплаченного за рубежом, в целях устранения двойного обложения российских организаций.

* Мы исходим при этом из того предположения, что налогообложение в странах А и Б отличается лишь ставкой; порядок определения налоговой базы считаем одинаковым.

Таблица 8.4

Механизм зачета суммы налога, уплаченного за рубежом

	Страна А, от источников в которой резидент страны Б получает доход и уплачивает в стране А налог H_A (в стране А установлена налоговая ставка C_A)	Страна Б, производящая зачет налога H_A , упла- ченного своим резидентом по дохо- дам от источников в стране А (в стране Б установлена ставка C_B , а потому сумма налога, уплаченная в стране А, составила бы H_B)
$C_A = C_B$		Полный зачет суммы налога H_A , упла- ченной в стране А
$C_A > C_B$		Частичный зачет суммы налога H_A , уплаченной в стране А (не зачтена сумма налога, равная $H_A - H_B$)
$C_A < C_B$		Полный зачет суммы налога H_A , упла- ченной в стране А

Эти соглашения устанавливают правила распределения налоговых доходов между страной резидентства и страной — источником дохода. Международные соглашения об избежании двойного обложения обычно сочетают исключения от обложения доходов, полученных из иностранных источников, с применением ограничений по их обложению.

Устранение двойного обложения производится путем зачета суммы налога на прибыль, уплаченного российской организацией в государстве, с которым имеется международное соглашение об избежании двойного обложения, при уплате налога на прибыль в России. При этом доходы, полученные за рубежом, а также расходы, понесенные в связи с получением таких доходов, учитываются при исчислении налоговой базы по налогу на прибыль, подлежащему уплате в России, в соответствии с нормами НК РФ.

Остановимся на некоторых особенностях применения названных соглашений. Как правило, стороны соглашения распространяют свою юрисдикцию на доходы нерезидента, осуществляющего деятельность на территории иностранного государства через постоянное представительство, только в той части доходов, которые получены в связи с деятельностью такого представительства. Поэтому если полученные российской организацией от зарубежных источников доходы (включая внереализационные) связаны с деятельностью обособленного подразделения этой организации в иностранном государстве, признанного постоянным представительством в соответствии с положениями соглашения, то предельная сумма зачета (ПСЗ) определяется по вышеприведенной формуле.

Если же доход получен в виде дивидендов, то максимальная сумма налога по доходам, возможная для принятия к зачету (МСНД), определяется по формуле

$$\text{МСНД} = \text{ДД} \times \text{С},$$

где ДД — сумма дивидендов до обложения в иностранном государстве; С — предельный возможный уровень обложения дивидендов в государстве — источнике дохода, выраженный в процентном отношении к валовой сумме дивидендов, предусмотренный соответствующим соглашением об избежании двойного обложения.

После этого оценивается фактически зачитываемая сумма налога как меньшая из величин суммы уплаченных иностранных налогов, подлежащих зачету, и исчисленной ПСЗ.

Если полученные российской организацией от иностранных источников доходы связаны с деятельностью подразделения организации на территории иностранного государства, не приводящей к образованию постоянного представительства, и в соответствии с положениями соглашения с этим государством они подлежат обложению только в России, зачет по налогам с таких доходов в случае их уплаты в иностранном государстве является неправомерным.

В отношении отдельных видов доходов, получение которых не связано с деятельностью обособленного подразделения организации за рубежом, соглашения устанавливают предельный уровень возможного обложения таких доходов в государстве — источнике дохода, выраженный, как правило, в процентном отношении к валовой сумме таких доходов (его часто неправомерно именуют пониженной ставкой налога).

Например, соглашением может быть установлено, что при выплате дивидендов российской организации взимаемый в иностранном государстве налог не должен (или не может) превышать 10% суммы дивидендов до обложения. Можно предположить, что поскольку иностранному государству в соответствии с соглашением принадлежит право ограниченного обложения конкретного вида дохода, то такое ограничение иностранного налога и является искомым. Однако, учитывая, что определяется оно исходя из положений международных соглашений, а не законодательства РФ, назовем это ограничение максимальной суммой налога, возможной для принятия к зачету.

Если получаемые российской организацией от зарубежных источников доходы никак не связаны с деятельностью ее подразделения в иностранном государстве и в отношении таких доходов соглашение предусматривает предельный возможный уровень их обложения в государстве — источнике дохода, выраженный в процентном отношении к валовой сумме доходов, то максимальная сумма налога, возможная для принятия к зачету, исчисляется исходя из такого предельного уровня обложения в государстве — источнике дохода.

Например, российский банк получает процентный доход по кредиту от казахстанского банка. Доход был включен российским банком в базу налога на прибыль, подлежащего уплате в России по ставке 24%. По Конвенции между Правительством РФ и Правительством Казахстана об устранении двойного обложения от 18 октября 1996 г. проценты, возникающие в Казахстане и выплачиваемые резиденту РФ, могут облагаться в Казахстане, а взимаемый налог не должен превышать 10% общей суммы процентов.

Максимальная сумма иностранного налога, возможная для принятия к зачету (МСНП), исчисляется следующим образом:

$$\text{МСНП} = Д \times \frac{10}{100},$$

где $Д$ — общая сумма дохода (в данном случае — процентов) до обложения за рубежом; $\frac{10}{100}$ — предельный возможный уровень обложения дохода в государстве — источнике дохода, выраженный в процентном отношении к валовой сумме доходов, предусмотренный соответствующим соглашением об избежании двойного обложения.

Затем определяется сумма, которая фактически должна приниматься к зачету.

Если полученные российской организацией от зарубежных источников доходы никак не связаны с деятельностью подразделения этой организации за рубежом и в отношении таких доходов соглашение предусматривает возможность их обложения только в том государстве, резидентом которого является лицо, получающее доход, т.е. только в России, то зачет по налогам с таких доходов не предоставляется, даже если они были удержаны в иностранном государстве:

$$МСН = Д \times 0 = 0.$$

В качестве примера сошлемся на Конвенцию между Правительством РФ и Правительством Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии от 15 февраля 1994 г. Ею предусмотрено, что проценты, возникающие в одном договаривающемся государстве и выплачиваемые лицу — резиденту другого договаривающегося государства, могут облагаться налогами только в этом другом государстве, если такое лицо фактически имеет право на проценты. Это означает, что проценты, выплачиваемые российской организации из источников в Великобритании, могут облагаться только в России. Соответственно, если Великобритания в силу международного договора не обладает правом облагать процентные доходы российских организаций по определению, зачет по налогам в случае их удержания с таких доходов в Великобритании также неправилен.

Разграничение юрисдикции государств в области косвенного налогообложения. Присутствие иностранного элемента в налоговых правоотношениях с участием иностранных организаций и физических лиц может быть связано не только с фактами осуществления деятельности в Российской Федерации через постоянное представительство, получения дохода в России, но и с фактами разового осуществления ими операций по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Государство обладает исключительной территориальной юрисдикцией также по взиманию косвенных налогов, в частности — налога на добавленную стоимость. Это возможно, если объект обложения оказывается в пределах его территории (или территории, в пределах которой государство обладает исключительными суверенными правами), а также если существует презумпция о том, что соответствующий факт, являющийся объектом обложения, имеет место в пределах территории данного государства.

Суверенитет и территориальная юрисдикция государства, в том числе в отношении косвенных налогов, осуществляются в пределах территории государства.

Определяющей особенностью косвенных налогов является законодательно закреплённая возможность переложения налога на носителя. В связи с этим для обоснования прав государства на взимание налога необходимо прежде всего установить экономическую связь государства с носителем налога.

Юрисдикция государств в области косвенных налогов в отношении товаров распределяется с использованием принципа страны назначения. Юрисдикция государств в области обложения косвенными налогами услуг распределяется по принципу места реализации услуг.

Существует два возможных варианта установления прав государства по сбору косвенных налогов: «в стране происхождения товара» — по месту нахождения налогоплательщика и «в стране назначения товара» — по месту нахождения носителя налога. Поскольку косвенные налоги перелаживаются в цене товара, то для обоснования прав государства необходимо установить экономическую связь носителя налога, который несёт налоговое бремя, с соответствующим государством. Если установить в области обложения косвенными налогами приоритет государства, где находится налогоплательщик, и товары будут реализованы в другом государстве, то в результате переложения налог фактически будет уплачен лицами, находящимися в другом государстве. Носителями косвенного налога будут лица, пользующиеся в иностранном государстве социальными благами. Поэтому право облагать налогом предоставляется той стране, где товар реализуется, т.е. по «принципу страны назначения». Зачастую косвенные налоги совпадают с налогами на потребление, соответственно, применение правила «страны назначения» определяет исключительное право государств облагать товары по месту их потребления.

Правило «страны назначения» состоит из двух частей:

- освобождение от всех или некоторых налогов, применяемых к аналогичным товарам внутреннего производства, реализуемым на внутреннем рынке, в экспортирующей стране. Это предполагает применение пограничного налогового регулирования;
- обложение импортируемых товаров, подлежащих реализации покупателям, всеми или некоторыми налогами, уста-

новленными в импортирующей стране в отношении аналогичных товаров внутреннего производства.

Пограничное налоговое регулирование — это любые фискальные меры, которые обеспечивают полное или частичное применение принципа страны назначения.

При импорте товаров страна-импортер облагает ввозимые товары косвенными налогами, которые являются эквивалентом косвенных налогов, взимаемых внутри страны-импортера. Взимаемые по такому принципу косвенные налоги называются в теории налогового и таможенного права пограничными уравнительными налогами. Пограничными — поскольку эти налоги взимаются таможенными органами при пересечении таможенной границы и уплачиваются лицом, подписавшим таможенную декларацию (декларантом). Уравнительными — потому что ставка налогов, взимаемых при импорте, не должна превышать ставок налогообложения аналогичных товаров национального производства. Иными словами, ввозимым товарам предоставляется в стране импортера национальный режим, уравнивающий их по параметрам налогообложения с отечественными аналогами.

Важнейшим для расчета НДС является вопрос о правильном определении места реализации товаров, работ и услуг. Определение места реализации товаров при взимании НДС играет роль при осуществлении операций, затрагивающих разные страны в случаях, когда товары, реализуемые российскими налогоплательщиками российским налогоплательщикам, находятся за пределами территории Российской Федерации или когда одной из сторон контракта на поставку товара является иностранное лицо. Если в операцию вовлечены две или более страны, место реализации играет важную роль в распределении налога между странами. Место реализации служит основным инструментом, применяемым для избежания двойного налогообложения или необложения НДС.

В основу избежания двойного обложения НДС или ухода от налогообложения могут быть положены три принципа:

- 1) территориальности — налогом облагаются операции, совершаемые на территории данной страны;
- 2) назначения — товары пересекают границы и облагаются косвенными налогами в стране потребления, а налог на экспортируемые товары не взимается;
- 3) происхождения — товары облагаются налогом в той стране, где производятся, т.е. экспорт облагается налогом, а импорт освобожден.

Недостаток принципа происхождения заключается в том, что налоговое бремя на импортируемые товары и товары, произведенные на месте, необязательно одинаково. В то же время преимущество принципа назначения состоит в том, что на всех товарах лежит одинаковое налоговое бремя при окончательной продаже потребителю.

Практически все страны, применяющие НДС, отдали предпочтение принципу назначения, поскольку в нем заключен самый важный принцип — принцип равенства. Он означает, что в пределах одного государства идентичные товары облагаются налогом одинаково, поскольку НДС не должен искажать выбор предпринимателем форм и методов ведения бизнеса и влиять на выбор товаров потребителем.

Особенности налогообложения НДС при перемещении товаров (работ, услуг) через таможенную границу РФ. При пересечении товарами таможенной границы взимаются следующие налоги:

- 1) ввозная таможенная пошлина;
- 2) вывозная таможенная пошлина;
- 3) НДС, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- 4) акциз, взимаемый при ввозе товаров на таможенную территорию РФ.

Следует обратить внимание на то, что обложение НДС осуществляется как внутри страны, так и в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Имеются существенные отличия порядка обложения «таможенным» НДС от обложения «внутренним» НДС. Если «внутреннее» обложение регулируется только НК РФ, то «таможенное» — одновременно НК РФ и Таможенным кодексом РФ (ТК РФ). НК РФ изобилует отсылками на нормы, сформулированные в ТК РФ. Поэтому и в данном разделе нельзя обойтись без этих отсылок.

Налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ признаются лица, определяемые в соответствии с ТК РФ.

Кажется, что здесь возникает противоречие. Действительно, как правило, плательщиками НДС физические лица не выступают. Однако плательщиками НДС являются также лица, признаваемые плательщиками этого налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК РФ. Согласно ТК РФ лицом, ответственным за уплату таможенных пошлин, налогов, является декларант. Если декларирование произ-

водится таможенным брокером (представителем), ответственным за их уплату является он. В качестве декларанта имеют право выступать:

- российское лицо, которое заключило внешнеэкономическую сделку или от имени либо по поручению которого эта сделка заключена;
- лицо, имеющее право владения и (или) право пользования товарами на территории РФ;
- иные лица, выступающие в качестве, достаточном в соответствии с гражданским законодательством РФ и (или) с Таможенным кодексом РФ для совершения юридически значимых действий от собственного имени с товарами, находящимися под таможенным контролем;
- любые иные лица, правомочные в соответствии с гражданским законодательством РФ распоряжаться товарами на территории РФ.

Обратим внимание на отсутствие в этом перечне указаний на то, что обязанные лица должны быть непременно лицами юридическими. Отсюда можно сделать обоснованный вывод: операции по перемещению товаров через таможенную границу облагаются вне зависимости от того, юридическим или физическим лицом является декларант.

Известно, что организации и предприниматели в установленных случаях имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика НДС, связанных с исчислением и уплатой налога. Однако в отношении обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров в Россию, освобождение ни при каких обстоятельствах не применяется.

Плательщики, уплачивающие НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу, несут обязанности, предусмотренные не только налоговым, но и таможенным законодательством. В таможенном законодательстве вместо термина «налогоплательщик» применяют термин «лицо, ответственное за уплату таможенных пошлин, налогов». Этим лицом является непосредственно декларант. При этом, если иное не предусмотрено Таможенным кодексом РФ, уплатить таможенные пошлины, налоги вправе любое заинтересованное лицо.

Иными словами, как в налоговом, так и в таможенном законодательстве предусмотрено право на представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах и таможенным законодательством. Уполномоченным представителем

плательщика признается физическое или юридическое лицо, уполномоченное им представлять его интересы в отношениях с налоговыми и таможенными органами. Не могут быть представителями должностные лица налоговых и таможенных органов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

Объект налогообложения «таможенного» НДС — это факт перемещения товаров через таможенную границу. Из установленных НК РФ четырех объектов НДС нас здесь интересуют только два:

- 1) реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- 2) ввоз товаров в Российскую Федерацию.

Ясно, что ввоз — это перемещение товаров через таможенную границу. Но вывоз товаров — это тоже их перемещение через границу. Однако ссылка на вывоз как объект обложения НДС отсутствует. Из этого вовсе не следует, что вывоз товаров не является объектом обложения и вывозимые из России товары не облагаются НДС.

При вывозе также возникает объект обложения, но он завуалирован в таком объекте, как реализация товаров на территории Российской Федерации. Действительно ст. 147 НК РФ содержит норму, согласно которой местом реализации товаров признается территория РФ, если товар в момент начала отгрузки или транспортировки находится на ее территории. Очевидно, что непременным условием вывоза товаров из Российской Федерации является их отгрузка или транспортировка. Отсюда следует, что вывоз товаров можно интерпретировать как их реализацию на территории Российской Федерации, а потому рассматривать как объект обложения НДС. Другое дело, что эта операция облагается по нулевой ставке (о природе такой ставки будет сказано далее).

Объектом «таможенного» НДС являются также операции реализации работ и услуг на территории Российской Федерации. Работы и услуги также могут «перемещаться» через таможенную границу. Так, при реализации товаров на экспорт осуществляются работы и услуги, непосредственно связанные с производством и реализацией этих товаров. Одновременно с товарами реализуются за рубеж и сопутствующие работы и услуги: они тоже облагаются налогом по нулевой ставке.

Облагаются налогом также работы и услуги, непосредственно связанные с транзитной перевозкой товаров через Россию, поскольку транспортируются товары на транспортных средствах, являющихся в соответствии с международным правом иностранной территорией.

Территория иностранных дипломатических и приравненных к ним представительств, расположенных в России, также является суверенной территорией иностранных государств. Поэтому облагается реализация товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования их дипломатического или административно-технического персонала, включая проживающих вместе с ними членов семей.

Порядок признания России местом реализации работ и услуг изложен в ст. 148 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ содержит перечень операций, не подлежащих обложению. Так, не подлежит обложению предоставление арендодателем в аренду на территории РФ помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации. Однако это положение применяется в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в этом государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором РФ.

Не подлежит обложению ввоз на таможенную территорию Российской Федерации:

1) товаров (за исключением подакцизных), ввозимых в качестве безвозмездной помощи (содействия) РФ;

2) медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню Правительства РФ, медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и учреждениями, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг, а также сырья и комплектующих изделий для их производства;

3) материалов для изготовления медицинских иммунобиологических препаратов для диагностики, профилактики и лечения инфекционных заболеваний (по перечню Правительства РФ);

4) художественных ценностей, передаваемых в качестве дара учреждениям, отнесенным в соответствии с законодательством РФ к особо ценным объектам культурного и национального наследия;

5) всех видов печатных изданий, получаемых государственными и муниципальными библиотеками и музеями по международному книгообмену, а также произведений кинематографии, ввозимых специализированными государственными организаци-

ями в целях осуществления международных некоммерческих обменов;

6) продукции, произведенной российскими организациями на земельных участках, являющихся территорией иностранного государства с правом землепользования РФ на основании международного договора;

7) технологического оборудования, комплектующих и запасных частей к нему, ввозимых в качестве вклада в уставные капиталы организаций;

8) необработанных природных алмазов;

9) товаров, предназначенных для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами, а также для личного пользования их дипломатического и административно-технического персонала, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

10) валюты РФ и иностранной валюты, банкнот, являющихся законными средствами платежа (за исключением предназначенных для коллекционирования), а также ценных бумаг;

11) продукции морского промысла, выловленной и переработанной рыбопромышленными организациями РФ.

Предметом налогообложения являются товары, перемещаемые через таможенную границу РФ. При этом товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием «таможенного» НДС, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ. Предметом обложения НДС, в отличие от акцизов и таможенных пошлин, являются не только товары, но также работы и услуги.

Налоговая база. В отличие от таможенных пошлин и акцизов, при исчислении которых применяются как адвалорные, так специфические и комбинированные ставки, НДС взимается исключительно по адвалорным ставкам. Поэтому налоговой базой при исчислении НДС может быть только стоимостная характеристика перемещаемых товаров.

Напомним, что вывоз товаров (работ, услуг) можно толковать как их реализацию на территории Российской Федерации, а потому налоговая база НДС определяется на общих основаниях. При ввозе же товаров в Россию налоговая база определяется как сумма:

- 1) таможенной стоимости этих товаров;
- 2) подлежащей уплате таможенной пошлины;
- 3) подлежащих уплате акцизов (по подакцизным товарам).

Из этого правила предусмотрены два исключения:

- при ввозе в Россию продуктов переработки товаров, ранее вывезенных из России для переработки вне таможенной территории РФ, база определяется как стоимость такой переработки;
- если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и оформление ввозимых в Россию товаров, база определяется как сумма стоимости приобретенных товаров, включая затраты на их доставку до границы РФ, и подлежащих уплате акцизов (для подакцизных товаров).

Налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров одного наименования, вида и марки.

Напомним, что *налоговый период* — это срок, в течение которого завершается формирование налоговой базы, окончательно определяется размер налоговых обязательств. По НДС налоговый период установлен как календарный квартал.

Однако при вывозе товаров из России НДС и, следовательно, налоговая база исчисляются отдельно по каждой операции вывоза, а не по итогам налогового периода. При ввозе же база и сумма налога определяются по итогам налогового периода.

При реализации товаров (работ, услуг), по которым установлена нулевая ставка, моментом определения налоговой базы является последний день месяца, в котором собран полный пакет документов, подтверждающий право на получение возмещения из бюджета при обложении по этой ставке.

Таковыми товарами (работами, услугами) являются*:

- 1) товары на экспорт;
- 2) работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией экспортируемых товаров;
- 3) работы (услуги), непосредственно связанные с транзитной перевозкой товаров через Россию;
- 4) припасы, вывезенные из России в таможенном режиме перемещения припасов.

Если полный пакет документов не собран на 181-й день, считая с даты помещения товаров под режимы экспорта, транзита, перемещения припасов, моментом определения налоговой базы по

* О перечне и содержании таможенных режимов см. Приложение 2 к настоящему учебнику.

указанным товарам (работам, услугам) является день отгрузки (передачи) товара (работы, услуги).

Налоговая ставка. При ввозе товаров в Россию применяются налоговые ставки 10 и 18%, при вывозе — 0%. В рамках настоящего раздела можно ограничиться тем, что обложение производится по налоговой ставке 0% при реализации:

- 1) товаров на экспорт;
- 2) работ (услуг), непосредственно связанных с производством и реализацией экспортируемых товаров;
- 3) работ (услуг), непосредственно связанных с транзитной перевозкой товаров через Россию;
- 4) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатическим или административно-техническим их персоналом, включая проживающих вместе с ними членов семей;
- 5) припасов, вывезенных из России в таможенном режиме перемещения припасов.

Экономический смысл нулевой ставки (рис. 8.3) состоит в следующем. Международное налоговое право в части регулирования косвенного обложения исходит из принципа «страны назначения»: при перемещении товаров (работ, услуг) косвенные налоги (НДС, акцизы и таможенные пошлины), как правило, в стране происхождения не взимаются, а взимаются в стране назначения. Однако в стране происхождения операции вывоза не освобождаются от обложения, а облагаются, но по нулевой ставке.

В стране происхождения за товарно-материальные ценности уплачен НДС_{упл.}, но при вывозе произведенных из них товаров эти последние облагаются по нулевой ставке, а потому НДС_{получ} = 0. Следовательно, в российский бюджет лицо, вывозящее товар, должно заплатить:

$$\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \text{НДС}_{\text{получ}} - \text{НДС}_{\text{упл}} = - \text{НДС}_{\text{упл}},$$

т.е. отрицательную величину. По этой операции налоговые вычеты (НДС_{упл.}) превысили сумму НДС, уплаченную плательщиком своим поставщикам при покупке товаров в России.

Превышение возникло из-за того, что по этим операциям НК РФ установлена нулевая ставка. В случае такого превышения полученная разница подлежит возмещению (в форме зачета или возврата) плательщику из бюджета.

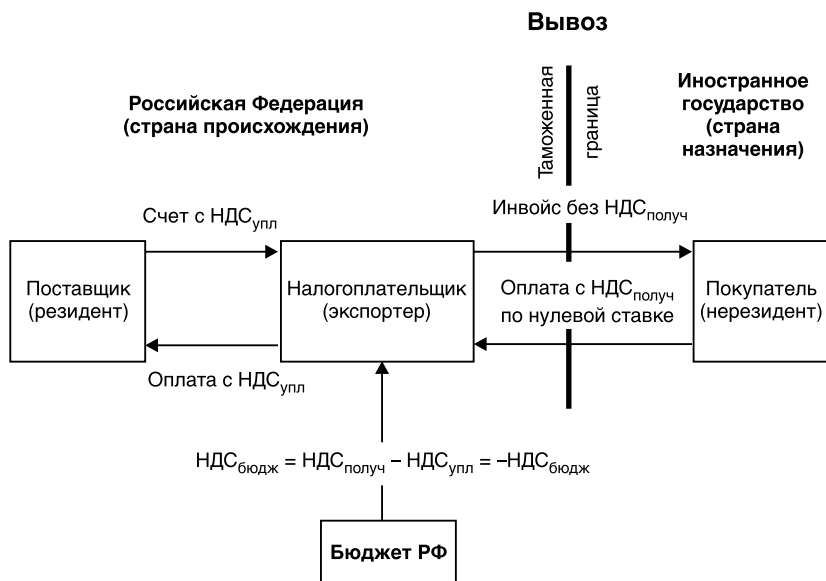


Рис. 8.3. Порядок обложения НДС при вывозе товаров из России

Налоговые органы производят возмещение после того, как плательщик подтвердит свое право на получение возмещения при обложении по нулевой ставке. Это вызвано тем, что весьма распространенным налоговым преступлением является получение возмещения НДС_{упл} из бюджета при том, что товар из России не вывезен и реализован внутри страны. В этом случае недобросовестный плательщик получает двойное покрытие НДС, уплаченного своим поставщикам: из бюджета (в связи с «лжеэкспортом») и от своих покупателей на внутреннем рынке РФ.

В этой связи НК РФ предусматривает особый порядок подтверждения права на получение возмещения при обложении по нулевой ставке (табл. 8.5).

Порядок исчисления НДС. При вывозе товаров из России сумма налога исчисляется аналогично тому, как она исчисляется при «внутренней» реализации. Отличие состоит лишь в том, что, поскольку по экспортным операциям установлена нулевая ставка, подлежащий уплате в бюджет НДС исчисляется отдельно по каждой такой операции, а не по итогам налогового периода.

Если налоговая база определяется отдельно по каждой группе ввозимых товаров, по каждой из указанных налоговых баз сумма налога исчисляется отдельно. При этом общая сумма налога

Таблица 8.5

Порядок подтверждения права на получение возмещения из бюджета при обложении по нулевой ставке

<i>Реализация</i>	<i>Документы, представляемые плательщиком в налоговый орган для подтверждения права на получение возмещения при обложении по нулевой ставке</i>
1) вывезенных из России: • товаров в таможенном режиме экспорта; • припасов в таможенном режиме перемещения припасов	1) контракт (копия) плательщика с иностранным лицом на поставку товара (припасов) за рубеж; 2) выписка банка (копия) о поступлении выручки от иностранного лица на счет плательщика в российском банке; 3) ГТД (копия) с отметками российской таможи, осуществившей выпуск товаров, и российской таможи, в регионе деятельности которой находится пункт пропуска товара (пограничная таможня); 4) копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками пограничных таможен о вывозе товаров за рубеж. Плательщик может представлять любой из них
2) указанных товаров и припасов, вывезенных комиссионером, поверенным или агентом по договору комиссии, договору поручения либо агентскому договору	1) договор комиссии, договор поручения либо агентский договор (копии) плательщика с комиссионером, поверенным или агентом; 2) контракт (копия) лица, осуществляющего поставку товаров на экспорт или поставку припасов по поручению плательщика (по договору комиссии, поручения либо агентскому договору), с иностранным лицом на поставку товаров (припасов) за рубеж; 3) выписка банка (копия) о поступлении выручки от иностранного лица на счет плательщика или комиссионера (поверенного, агента) в российском банке; 4) ГТД (копия) с отметками российской таможи, осуществившей выпуск товаров, и российской таможи, в регионе деятельности которой находится пункт пропуска товара (пограничная таможня); 5) копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками пограничных таможен о вывозе товаров за рубеж. Плательщик может представлять любой из них
3) указанных товаров, вывезенных в счет погашения задолженности РФ и бывшего СССР или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам	1) копия соглашения между Правительством РФ и правительством иностранного государства об урегулировании задолженности бывшего СССР (РФ) или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам; 2) копия соглашения между Минфином РФ и плательщиком о финансировании поставок товаров в счет погашения государственной задолженности или в счет предоставления государственных кредитов иностранным государствам; 3) выписка банка о поступлении выручки из бюджета в рублях на счет плательщика в российском банке; 4) ГТД (копия) с отметками российской таможи, осуществившей выпуск товаров, и российской таможи, в регионе деятельности которой находится пункт пропуска товара (пограничная таможня); 5) копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов с отметками пограничных таможен о вывозе товаров за рубеж. Плательщик может представлять любой из них

<i>Реализация</i>	<i>Документы, представляемые плательщиком в налоговый орган для подтверждения права на получение возмещения при обложении по нулевой ставке</i>
4) работ (услуг), непосредственно связанных с: • производством и реализацией этих товаров; • перевозкой товаров транзитом через РФ	1) контракт (копия) плательщика с иностранным или российским лицом на выполнение указанных работ (услуг); 2) выписка банка о поступлении выручки от иностранного или российского покупателя работ (услуг) на счет плательщика в российском банке; 3) таможенная декларация (копия) с отметками российской таможни, осуществившей выпуск товаров, и пограничной таможни, через которую товар был вывезен за рубеж (ввезен в РФ); 4) копии транспортных, товаросопроводительных и иных документов, подтверждающих вывоз товаров за рубеж (ввоз в РФ)
5) услуг железными дорогами по перевозке экспортируемых и транзитных товаров	1) при поступлении выручки в инвалюте на валютный счет МПС — расчетные письма уполномоченного органа МПС (копии) о распределении выручки в инвалюте за перевозки экспортируемых и транзитных товаров; 2) при получении выручки в рублях: выписки банка (копии) о поступлении выручки за оказанные услуги на счет железной дороги; копии единых международных перевозочных документов, определяющих маршрут перевозки с указанием страны назначения и отметками о перевозе товаров в режиме «экспорт товаров» («транзит товаров»)
6) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения расположен за пределами РФ, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов	1) выписка банка (копия) о поступлении выручки от российского или иностранного лица за оказанные услуги на счет российского плательщика в российском банке; 2) реестр единых международных перевозочных документов по перевозке пассажиров и багажа, определяющих маршрут перевозки с указанием пунктов отправления и назначения

исчисляется как сумма, полученная в результате сложения сумм налогов, исчисленных отдельно по каждой из таких баз.

Порядок и сроки уплаты НДС при ввозе товаров в России устанавливаются таможенным законодательством РФ. Здесь следует особо подчеркнуть, что налоговым администрированием по НДС являются таможенные органы (при ввозе товаров) и налого-

вые органы (при их вывозе). При ввозе товаров в Россию схема обложения выглядит следующим образом (рис. 8.4).

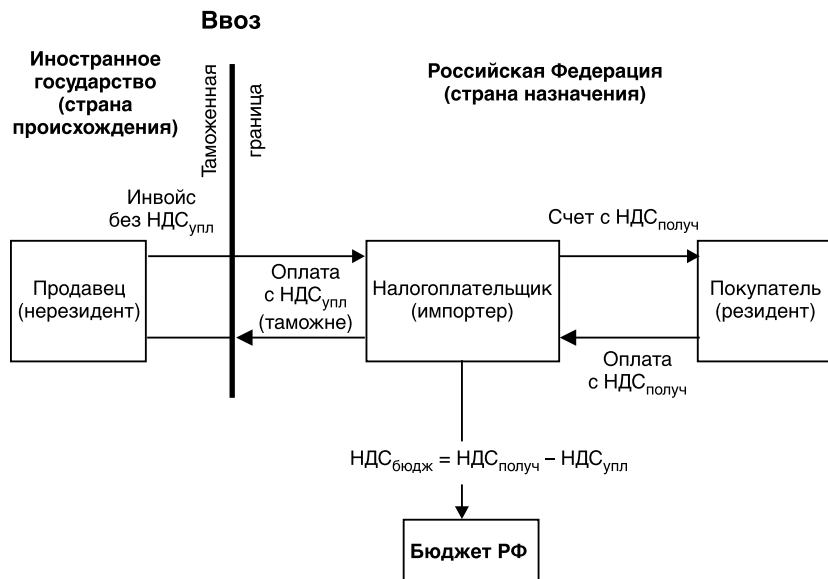


Рис. 8.4. Порядок обложения НДС при ввозе товаров в Россию

Принципиальным моментом представленной схемы является то, что НДС_{упл} плательщик уплачивает не продавцу-нерезиденту (ясно, что последний не может предъявить к оплате в цене налог резиденту другого государства), а российскому таможенному органу.

При ввозе и вывозе товаров в зависимости от избранного таможенного режима обложение производится в следующем порядке* (табл. 8.6).

При перемещении физическими лицами товаров, не предназначенных для производственной или иной предпринимательской деятельности, может применяться упрощенный либо льготный порядок уплаты НДС в соответствии с таможенным законодательством.

Если в соответствии с международным договором РФ отменены таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых товаров, взимание налога с товаров, происходящих из такого

* О понятии и содержании таможенных режимов см. Приложение 2.

Таблица 8.6

Особенности обложения НДС при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации

Ввоз товаров на таможенную территорию РФ	№ п/п	Таможенный режим	Порядок обложения
	1	Выпуск для свободного обращения	Налог уплачивается в полном объеме
	2	Реимпорт	Плательщиком уплачиваются суммы налога, от оплаты которых он был освобожден, либо суммы, которые были ему возвращены в связи с экспортом товаров
	3	Транзит	Налог не уплачивается
	4	Таможенный склад	
	5	Резэкспорт	
	6	Магазин беспошлинной торговли	
	7	Переработка под таможенным контролем	
	8	Свободная таможенная зона	
	9	Свободный склад	
	10	Уничтожение	
	11	Отказ в пользу государства, перемещения припасов	
	12	Переработка на таможенной территории	Налог уплачивается при ввозе этих товаров в РФ с последующим возвратом уплаченных сумм налога при вывозе продуктов переработки этих товаров из РФ
	13	Временный ввоз	Применяется полное или частичное освобождение от уплаты налогов
	14	Ввоз продуктов переработки товаров, помещенных под таможенный режим переработки вне таможенной территории	Применяется полное или частичное освобождение от уплаты налогов
	15	При ввозе поставляемых по лизингу племенного скота, сельхозтехники, оборудования, предназначенного для организации и модернизации технологических процессов	Налог уплачивается с отсрочкой до момента постановки этих товаров на учет лизингополучателем, но не более чем на 6 месяцев

Вывоз из РФ	№ п/п	Таможенный режим	Порядок обложения
	16	Экспорт	Налог не уплачивается
	17	Таможенный склад*	
	18	Свободный склад*	
	19	Свободная таможенная зона*	
	20	Перемещение припасов	
	21	Резкспорт	Уплаченные при ввозе в РФ суммы налога возвращаются плательщику

* В целях последующего вывоза этих товаров (в том числе продуктов их переработки) в соответствии с таможенным режимом экспорта.

государства и ввозимых в Россию, осуществляют налоговые органы РФ. Объектом обложения в таких случаях признается стоимость приобретенных товаров, ввозимых в Россию, включая затраты на доставку их до границы РФ.

Налог уплачивается одновременно с оплатой стоимости товаров, но не позднее 15 дней после принятия на учет товаров, ввезенных в Россию. При ввозе товаров НДС должен быть уплачен не позднее 15 дней со дня предъявления товаров в таможенный орган в месте их прибытия на таможенную территорию Российской Федерации или со дня завершения внутреннего таможенного транзита, если декларирование товаров производится не в месте их прибытия.

При изменении таможенного режима налог должен быть уплачен не позднее дня завершения действия изменяемого режима.

При использовании условно выпущенных товаров в иных целях, чем те, в связи с которыми были предоставлены таможенные льготы, для целей исчисления пеней сроком уплаты налога считается первый день, когда лицом были нарушены ограничения на пользование и распоряжение товарами. Если такой день установить невозможно, сроком уплаты НДС считается день принятия таможенным органом таможенной декларации на такие товары.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. В чем состоит различие между резидентскими и территориальными налогами? Как Налоговый кодекс РФ определяет, что тот или иной налог является резидентским или территориальным?

2. В чем определяющая разница между налоговым резидентом и налоговым нерезидентом того или иного государства?
3. Исходя из каких критериев лицо (физическое или юридическое) признается налоговым резидентом того или иного государства?
4. Раскройте правовой смысл территориальной налоговой юрисдикции государства?
5. Для чего в налоговом праве используют юридическую конструкцию «постоянное представительство иностранной организации»?
6. Что понимают под постоянным представительством иностранной организации для целей налогообложения?
7. Каким условиям должна отвечать деятельность иностранной организации на территории РФ, чтобы считать, что эта деятельность привела к образованию постоянного представительства?
8. Как определяются временные рамки деятельности иностранной организации через постоянное представительство?
9. В чем состоит различие между постоянным представительством основного вида и постоянным представительством агентского (представительского) вида?
10. Назовите основные причины возникновения международного двойного налогообложения.
11. Опишите механизм действия международных соглашений об избежании двойного налогообложения.
12. К чему сводится принцип «страны назначения» при косвенном налогообложении в связи с перемещением товаров через таможенную границу?

ГЛАВА 9

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫХ КОНЦЕПЦИЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ*

9.1. ИСТОРИЯ И ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВЫХ ТЕОРИЙ

Как отмечалось ранее, налоги и государство неотделимы друг от друга, и налогообложение возникло одновременно с первыми государствами. Без системы взимания налогов немыслимо ни одно, пусть даже самое примитивное, государство. Налоги устанавливались, изменялись, отменялись везде и во все времена. Разумеется, этот процесс развития налогообложения имел осмысленные формы в той мере, которая была возможна на той или иной стадии развития общества. Единственно, что можно утверждать с уверенностью, так это то, что многие столетия фиск развивался методом проб и ошибок, это развитие не опосредовалось никакими теоретическими соображениями. Однако во весь этот длительный период постепенно накапливался массив эмпирических знаний о налогах, происходило обобщение этих знаний, делались попытки их систематизировать и объяснять. В этом смысле познание в области налогообложения прошло те же этапы, что и в других областях: через накопление знаний о разрозненных фактах к примитивной систематизации и обобщениям, а затем — к построению теоретических концепций.

Первоначально налог представлялся как дань с побежденного народа. В библейские времена налог трактуется особой формой жертвоприношения. В обоих этих случаях обложение предполагает обязательность уплаты налога, но в первом случае обязательность обуславливалась статусом плательщиков как поверженных народов, во втором — моральной традицией. В Древнем Египте и других восточных деспотиях налоги взимались в качестве арендной платы за пользование землей, являвшейся собственностью фараона. В феодальных государствах Западной Европы налоги сначала

* Глава написана совместно с проф. Ю.Ф. Воробьевым.

рассматривались как дары, подарки королю, а затем — как помощь населения своему государству. При этом уже на ранних этапах развития общества налоговые отношения регламентировались нормами законодательства.

Как только отношения между государством и его подданными стали предметом целенаправленных исследований, они начали восприниматься как комплексные отношения и, соответственно, анализироваться со многих позиций: с точки зрения политической, философской, социальной, экономической, финансовой, правовой, исторической, науки о государстве и т.д. Это дает основание признать эти исследования теоретическими, а их результат — научными концепциями или налоговыми теориями.

Известно, что теория (греч. *theōria* — рассмотрение, исследование) — это система основных идей в той или иной отрасли знания; форма научного знания, дающего целостное представление о закономерностях и существенных связях действительности. Опираясь на это абстрактное определение, дадим определение *налоговой теории* — это система представлений о совокупности принципов, лежащих в основе законодательно устанавливаемого порядка отношений между бюджетами и налогоплательщиками. При этом критерий истинности и основа развития теории — практика.

Налоговые теории вырабатываются их основоположниками на определенных этапах развития государства, общества и науки. Ту или иную налоговую теорию следует оценивать, не абстрагируясь от того общественно-исторического контекста, в рамках которого она возникла. Новая теория появляется в голове исследователя как реакция на изменения общественно-политического устройства, как рецепт по выводу экономики из кризисного состояния; нередко теории формулируются в рамках научной дискуссии. Чаще всего новые теории лишь уточняют, конкретизируют, модифицируют старые представления. Однако можно назвать и ряд налоговых теорий, носивших революционизирующий характер. Иногда более поздние исследователи плодотворно (но критически) используют положения, казалось бы, давно отживших теорий.

Исследователи разных отраслей знания давно пришли к выводу, что ни одна из теорий не в состоянии ответить на все вопросы. Какие-то проблемы находят решение в рамках одной теоретической концепции, иные — в рамках другой. Универсальных теорий налогообложения до сих пор не было предложено никем.

Далее в настоящей главе приводятся общие характеристики важнейших налоговых теорий, сформулированных начиная с XVIII в.

Рассматривать их мы будем в хронологическом порядке возникновения. При этом в разделе 9.2 будет дана характеристика общих налоговых теорий, а в разделе 9.3 — теорий частных.

Различие между этими двумя группами теорий состоит в следующем. Общие теории налогов являются своего рода включениями в основополагающие экономические теории. Так, в рамках классической буржуазной политической экономии возник специальный блок письменно оформленных представлений о налогообложении, который принято называть классической налоговой теорией, в рамках глобальной кейнсианской концепции выделилась кейнсианская налоговая теория и т.д. Ни Смит, ни Кейнс не ставили исходной задачи построить налоговые теории. Эти теории — своего рода побочный продукт их творчества. Впрочем, весьма фундаментальный. Общие теории представляют собой обобщающие исследования о сути и природе налогов, дающие им целостную и глубинную характеристику.

В частных налоговых теориях дается характеристика отдельных важнейших сторон налогообложения, исследуются состав и структура налоговой системы, соотношение отдельных видов налогов и методов налогообложения. Как правило, такие теории возникали целенаправленно, они представляют собой самостоятельную ценность.

При дальнейшем знакомстве с рядом наиболее значимых налоговых теорий следует обратить внимание на их преемственность. Наличие одних и тех же фамилий в перечнях представителей разных теориях свидетельствует о призрачности границ между налоговыми концепциями.

9.2. ОБЩИЕ ТЕОРИИ НАЛОГОВ

Теория обмена. Первые теоретические представления о налогообложении сложились уже в период Средневековья. В условиях постоянных внешних и внутренних угроз население нуждалось в защите, которую способно было обеспечить только сильное государство. Государство могло выполнять эту свою обязанность перед населением не иначе, как получая от него необходимые средства для осуществления этих задач. Отношения между монархом и его подданными приобретали характер договорных: монарх оказывал заказанную подданными услугу, а те ее оплачивали. В современных терминах это звучит как возмездное оказание услуг. Представители теории обмена рассматривали налоговые отношения как некое специфическое проявление товарно-денежных отношений

в отдельной сфере экономических отношений. Население получает от государства комплекс государственных услуг, и эквивалентом налога являются услуги, которые оказывает плательщику власть.

Эта концепция была сформулирована в работах раннебуржуазных мыслителей: Бенедикта Спинозы (1632–1677), Гуго Гроция (1583–1645), Томаса Гоббса (1588–1679), Жан Жака Руссо (1712–1778) и др. В России это направление представлял Александр Николаевич Радищев (1749–1802). В этой теории проблема возникновения налогообложения рассматривается сквозь призму природы государства.

Более поздние версии теории обмена рассматривают государство в качестве субъекта социально-экономических отношений, способствующего реализации коллективных потребностей граждан (общества). Поэтому государство может осуществлять функции хозяйствующего субъекта, иметь собственный (государственный) сектор экономики, призванный удовлетворять общественные потребности. *Налоги* — это финансовый источник, обеспечивающий деятельность государства по удовлетворению коллективных потребностей. Теория обмена обосновывает принудительность обложения, а также идеологически оправдывает расширение сферы деятельности государства, его регламентацию хозяйственной жизни страны, рост налогов. Одновременно в ее недрах формировалось направление, которое, в частности, прогрессивное обложение трактует как инструмент уравнивания имущественного расслоения общества.

Теория обмена — это первое письменно сформулированное налоговое учение. Далее мы рассмотрим множество более сложных и научно изощренных теорий. Одни из них будут лишь легкой модификацией теории обмена, другие — построены из иных соображений. Однако и сотни лет спустя это учение привлекает естественностью своих основ и находит приверженцев. Так, на ее основе осуществляли свои исследования поздние авторы, некоторые из них будут далее упомянуты в настоящей главе: Э. Селигмен, Р. Стурм, Л. Штейн, А. Шеффле, Ф. Нитти, А. Вагнер и др.

Еще позже теория обмена развивалась в работах Дж. Бьюкенена, Р. Лэмпмана (США), Д. Хикса, Д. Миддлтона (Великобритания), Д. Ойкена, Э. Шмаленбаха (ФРГ) и др. Их основной тезис: государство — это орган, стоящий над обществом, действует в интересах всего населения, а налоги выступают ценой за общественный порядок и внутреннее спокойствие, которое государство обеспечивает обществу. Слегка модифицированный тезис предлагает

американский экономист Р. Лэмпман. По его мнению, налоги — не что иное, как трансфертные платежи, за которые плательщик получает те или иные услуги от государства.

Повторимся: у теории обмена находятся сторонники и сотни лет спустя после ее письменного оформления, в том числе и в России. Так, первый отечественный профессиональный финансист Николай Иванович Тургенев (1789–1871), противник государственного деспотизма во всех его проявлениях, предупреждал власти о последствиях налогового произвола: «Налоги всякого рода... всегда более или менее вредны для богатства народного; и вследствие умножения налогов народ делается не богаче, не прилежнее, не промышленнее, но только беднее... Налоги, или, определеннее сказать, дурные системы налогов, были одной из причин, как видно из истории, что нидерландцы сделались независимыми от Испании, швейцарцы — от Австрии, фрисландцы — от Дании и, наконец, казаки — от Польши. На возмущение североамериканских колоний против Англии дурная система финансового управления относительно иностранной торговли имела решающее влияние. Нельзя также оспаривать, что неискusное собиpание денег с народа подало повод к Лютеровой реформации»^{*}.

Известный в 1920-х гг. наш соотечественник, крупный специалист в области налогообложения И.М. Кулишер написал: «Подобно тому, как мы оплачиваем купца за купленные у него товары, адвоката за полученный совет, так мы платим и правительству за его услуги»^{**}.

Впрочем, как основатели этого учения, так и тем более поздние его последователи не могли не отмечать принципиального отличия отношений обмена между покупателем и продавцом по поводу «обычных» услуг и налогоплательщиком и бюджетом по поводу услуг государства. В первом случае услуга оказывается в рамках гражданско-правовой сделки. Ее стороны юридически равноправны, и ни одна из них не давляет над контрагентом. Если покупатель не устраивают условия, выставленные продавцом, он купит услугу у другого. Аналогично продавец найдет нового покупателя, если первый откажется от его услуги.

С экономической точки зрения эта теория не выдерживает критики. Действительно, обмен между населением и государством должен быть обменом эквивалентным. Для того чтобы убедиться

^{*} Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М., 1996. С. 213–244.

^{**} Кулишер И.М. Очерки финансовой науки. Пг., 1919. С. 75.

в его эквивалентности, следует оценить стоимость двух встречных потоков: с одной стороны, налогов, с другой — различных услуг государства. С первым потоком все обстоит просто, так как налоги уплачиваются в денежной форме. А услуги государства, при всей их полезности и необходимости для общества, вообще не могут иметь денежного эквивалента.

В равной мере и с позиций права эта теория несостоятельна. Она вроде бы предполагает заключение договора, где бюджет и некая категория налогоплательщиков являются юридически равноправными сторонами, а режим обложения — есть результат их согласования. Однако сторону налогоплательщиков никто не может, в силу их разобщенности, представлять. Закрепленная конституциями многих стран возможность волеизъявления путем голосований, референдумов и другого на практике остается лишь формальной декларацией. Как правило, государство в названных договорных отношениях представляет интересы как себя самого, так и общества.

Наконец, налоговая теория обмена небызупречна и с позиций социально-политических. Ее сторонники исходят из предположения, что государство является социальным, поэтому оно выражает интересы общества; что никаких иных интересов, кроме как заботиться об обществе, у государства нет и не может быть. Однако реальность далека от этой теоретической конструкции. Государственному аппарату свойственно искусственно завышать свои потребности, практически единственным источником финансирования которых являются налоги. Поэтому почти всегда и везде обмен между государством и обществом оказывается далеко неэквивалентным, причем не в пользу последнего.

В отношениях же между плательщиком и государством обмен «услуга за налог» происходит на иных основаниях. Нормы, регулирующие эти отношения, не диспозитивны, как при обмене в рамках гражданско-правовых сделок, а императивны. Кулишер далее пишет, что обмен налогов на услуги государства осуществляется «на особых основаниях, ибо никто не может отказаться от своего участия в платежах, как он не может отказаться от пользования общей охраной... Хотя эта сделка далеко не всегда является добровольной и еще реже справедливой, но все же это обмен, и в конечном счете обмен выгодный, ибо самое неспособное правительство дешевле и лучше охраняет подданных, чем если бы

каждый из них защищал себя самостоятельно и независимо от других»^{*}.

Атомистическая теория. Эта теория появилась в эпоху Просвещения и явилась разновидностью теории обмена. Ее основоположниками стали французские просветители Себастьян Ле Претр де Вобан (1633–1707) — теория «общественного договора», Шарль Луи Монтескье (1689–1755) — теория «публичного договора», Вольтер (1694–1778), Оноре Мирабо (1749–1791), а также английский философ Томас Гоббс (1588–1679).

Атомистическая теория, как и теория обмена, рассматривала изъятие налогов своего рода исполнением договора, заключенным между государством и его подданными, предметом которого является обеспечение охраны, защиты и иные услуги. Эти услуги могут быть как реальными, так и абстрактными, например, «спокойствие за охрану своего от посягательств имущества». Монтескье рассматривал налогообложение как плату за право жить в цивилизованном обществе. По убеждению представителей атомистической теории, никто не мог отказаться от налогов так же, как и от пользования услугами, предоставляемыми государством. Убеждение это основывалось на том, что налог выступал ценой общества за выгоды и мирную жизнь граждан.

Эта теория иначе называется *договорной* (теорией «общественного договора», в рамках которого возникла теория «фискального договора»), по которой между обществом и государством существует своего рода договор. Согласно условиям договора государство обязуется оказывать обществу оговоренные услуги, взамен же получает от него право устанавливать налоги. Иными словами, общество делегирует государству свое право на обложение общества налогом.

Та же теория другими ее представителями формулируется несколько иначе: налог есть установление даже не государства, а самого общества, осуществленное им через своих представителей — парламентариев.

Теория наслаждения и удобств. Эта теория явилась продолжением идей рассмотренных выше учений. Известный швейцарский историк и экономист Жан Симонд де Сисмонди (1773–1842) в книге «Новые начала политэкономии, или О богатстве в его отношении к народонаселению» (1819) обосновал тезис о том, что налоги есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемые им от

^{*} Кулишер И.М. Указ. соч. С. 75–77.

общества наслаждения и удобства. При помощи налогов гражданин, можно сказать, покупает не что иное, как наслаждение — от общественного порядка, правосудия, обеспечения защиты личности, сохранности собственности и т.д.

Наслаждения доставляют также общественные работы, благодаря которым можно пользоваться хорошими дорогами, широкими бульварами, не опасной для здоровья водой. Народное просвещение, благодаря которому дети получают образование и воспитание, развитие у взрослых религиозных чувств — опять-таки все это доставляет наслаждение. Дополнением ко всем другим наслаждениям выступает национальная защита (защита от внешней агрессии), а также внутренняя защита, обеспечивающая каждому гражданину участие в выгодах, доставляемых общественным порядком. «Деньги, уплачиваемые в виде налогов, — отмечает Ж.С. де Сисмонди, — выгодно употребляются, с одной стороны, если все, что взято во имя общественных наслаждений, действительно идет на эти наслаждения, а не на удовлетворение тщеславия или страстей правителя. Налог есть цена, уплачиваемая гражданином за получаемое им наслаждение»^{*}.

Теория налога как страховой премии. Ее также можно трактовать как развитие теории обмена. Впервые она была разработана английским историком и экономистом, родоначальником буржуазной классической политэкономии Уильямом Петти (1623—1687) в «Трактате о налогах и сборах» (1662). Дальнейшее развитие теория получила в работах английского экономиста Джона Рамсея МакКуллоха (1789—1864) и французского историка и государственного деятеля Адольфа Тьера (1797—1877). Согласно их представлениям, налоги — это страховой платеж, уплачиваемый плательщиками в казну на случай наступления какого-либо риска. К числу страховых случаев (рисков) относятся, в частности, нарушения общественного порядка, преступления и т.д. Плательщики, являясь коммерсантами, в зависимости от величины своих доходов страхуют свою собственность от войны, пожара, кражи и др.

Один из представителей теории налога как страховой премии французский экономист Э. де Жирарден (1806—1880) писал: «Налог является почти единственным основанием, на котором покоится наше общество. Мы усиленно ищем вдали и в заоблачной выси социальные и политические реформы: важнейшие содержат-

^{*} Сисмонд де Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии. М., 1897. С. 135—149.

ся в налогах. Налоги, как мы понимаем, должны служить страховой премией, уплачиваемой подданными, чтобы застраховать себя от всякого рода риска, который мог им помешать в их владении и пользовании»^{*}.

Этот вид страхования принципиально отличается от обычного страхования тем, что плательщики уплачивают налоги не в расчете на получение суммы возмещения при наступлении страхового случая, а чтобы профинансировать затраты правительства на обеспечение обороны страны от внешней угрозы, охраны внутреннего общественного порядка, правосудия, защиты прав и свобод граждан, их собственности и др.

Иная интерпретация учения о налоге как страховой премии состоит в том, что плательщик выступает как член общества взаимного страхования и обязуется уплачивать страховой взнос (премию) пропорционально размеру своего дохода и имущества.

Классическая теория. Ее создателями явились два соотечественника — основоположники английской буржуазной классической политэкономии Адам Смит (1723—1790), опубликовавший в 1776 г. фундаментальный труд «Исследование о природе и причинах богатства народов», и Давид Риккардо (1772—1823), издавший в 1817 г. классическую работу «Начала политической экономии и налогового обложения». Основы этой теории затем были развиты такими выдающимися учеными, как Жан Батист Сей (1767—1832), Джеймс Милль (1773—1836) и др.

Эта теория иначе называется теорией налогового нейтралитета, или классической (либеральной) теорией налогов. Ее очевидное отличие от предшествующих теорий состоит в глубине и обстоятельности научной проработанности, в более высоком научном уровне.

А. Смит обобщил и творчески развил идеи классической школы политической экономии, начало которой положил У. Петти. Названный труд Смита состоит из пяти частей: теория стоимости и распределения доходов; капитал и его накопление; очерк экономической истории Западной Европы; критика меркантилизма и изменение взглядов на экономическую политику; финансы государства.

Основополагающим положением классической теории налогов является доказательство тезиса, что налоги — это один из видов государственных доходов, которые должны покрывать затраты по

^{*} Цит. по: *Соболев М.Н.* Очерки финансовой науки. Пг., 1925. С. 61.

содержанию государства, и что налоги не выполняют какой-либо другой роли в развитии общества. В рамках этой теории налоги не рассматривались ни как инструмент регулирования экономики, ни как страховой платеж, ни как плата за услуги государства.

Классическая теория в значительной степени разрабатывала технику налогообложения, а в более широком смысле — теорию рыночной экономики, которая функционировала в то время в саморегулирующемся режиме.

Все выводы классиков о налогообложении основывались на более фундаментальном учении Смита о рыночной экономике. В условиях свободного рынка удовлетворение индивидуальных потребностей обеспечивается предоставлением со стороны государства хозяйствующим субъектам экономической свободы деятельности. Смит решительно выступал против вмешательства государства в экономику. Однако он нисколько не обременял себя поисками аргументации этого важного постулата. По его мнению, экономическая свобода — лучший способ обеспечить максимальное удовлетворение потребностей.

А. Смит писал, что власти должны обеспечивать развитие рыночной экономики, охраняя право собственности. Для этого государству требовались соответствующие средства, но собственных доходов от государственной собственности явно не хватало. Поэтому источником покрытия указанных расходов должны стать налоговые доходы. Иные расходы (строительство и содержание дорог, содержание судебных учреждений и др.) финансировались за счет взимания пошлин и сборов, уплачиваемых заинтересованными лицами. Смит считал, что, поскольку налоги носят безвозмездный характер, пошлины и сборы не должны рассматриваться как налоги.

Интересны суждения А. Смита и о системе налогов. В рамках разработанного им учения об эволюции государственных финансов он показал, что формирование налоговой системы происходит в государстве с достаточно высоким уровнем развития. Налоговую систему Смит определил как более или менее упорядоченное и систематическое изъятие части доходов самостоятельных хозяйствующих субъектов.

Классическая экономическая теория рассматривала экономику как устойчивую и саморегулируемую систему. Внутри ее спрос рождает предложение, и при переизбытке того или другого происходит самоуравновешивание путем передвижения производителей в дефицитные отрасли хозяйства.

Напомним, что рассматриваемая налоговая теория иначе называется теорией налогового нейтралитета. Ученые-классики доказывали, что экономическая нейтральность государства и налогов означает невмешательство государства в экономику посредством использования налоговых инструментов. Государство не должно применять налоги для регулирования экономических процессов. Достаточно того, чтобы государство охраняло право собственности, тем самым обеспечивая развитие экономики. В этом классическая теория тесно связана с концепцией «государства-жандарма» или «государства — ночного сторожа».

Таким образом, внутри своей теории классики отводили налогам лишь роль источников дохода бюджета государства. Их вклад в собственно теорию налогообложения состоит в другом.

Налогам оставалась единственная функция — быть источником доходов государства, самому государству, питаемому налогами, отводилась роль «ночного сторожа» («государства-жандарма»); оно должно лишь поддерживать общий порядок и не вмешиваться в экономические и социальные дела. Согласно классическим представлениям, налог, обеспечивая государство средствами, не должен оказывать никакого воздействия на экономику и социальную сферу.

Этим объясняется другое название данной теории — теория налогового нейтралитета. Ее представители имели все основания трактовать налоги и как плату за государственные услуги, и как пожертвование, и как добровольный взнос, поскольку, по существу, эта теория являлась преемницей теории обмена. Классическая теория основывалась на постулате: «Меньше государства — меньше налогов». Государство должно было устанавливать налоги исходя из выгоды для налогоплательщиков. Отсюда известные принципы налогообложения, сформулированные А. Смитом.

Основной их вклад в теорию налогов состоит в том, что они разработали не утратившую и до сегодняшнего времени систему принципов справедливости взимания налогов (равномерно или прогрессивно), а также общие подходы к оценке размеров налоговых изъятий, обусловленных фискальной потребностью государства.

Сразу оговоримся: далее приведенные принципы налогообложения настолько очевидны и естественны, что их нельзя приписать никому конкретно, даже самому гениальному ученому. Организуя налогообложение, ими интуитивно руководствовались все госу-

дарства и до Смита. Однако мировая научная традиция такова, что приоритет обычно отдается тому ученому, который впервые письменно сформулировал те или иные положения. Исходя из этого, и мы будем считать нижеприведенные принципы налогообложения принципами Смита.

Смит считал, что налогообложение лишь тогда осуществляется нормально, когда оно основано на четырех следующих принципах.

«Первый закон. Подданные всякого государства обязаны принимать участие в поддержании правительства, каждый по мере собственных своих средств, т.е. в размерах доходов, получаемых ими под покровительством государства... Соблюдение этого закона или пренебрежение к нему составляет то, что называют равномерным или неравномерным распределением налога.

Второй закон. Подать, или часть налога, уплачиваемая каждым подданным, должна быть определена, а не произвольна. Время ее уплаты, способ взимания и количество взноса должны быть точно и строго определены, как для лица, платящего налог, так и для всего общества. В противном случае каждый гражданин отдается более или менее на произвол сборщика, который может в таком случае или увеличить пошлину по неприязни к плательщику, или же под влиянием угрозы чрезвычайных поборов вынудить у него подарок или какую-нибудь услугу... Из опыта всех народов, ничто не причиняет такого огромного зла, как самая незначительная неопределенность в налоге.

Третий закон. Каждый налог должен взиматься в такое время и таким способом, какие представляют наибольшее удобств для плательщика.

Четвертый закон. Налог должен взиматься таким образом, чтобы он извлекал из народа как можно менее денег сверх того, что поступает в государственное казначейство, и в то же самое время чтобы собранные деньги оставались возможно малое время в руках сборщиков. Налог может извлекать из народа большее количество денег, чем такое требуется нуждами казны, или оставлять эти деньги вне распоряжения казначейства, четырьмя различными способами:

1) взимание налога может требовать большего числа чиновников, содержание которых поглотит большую часть налога, а личное лихоимство их предоставит новый прибавочный продукт на народ;

2) налог может стеснить промышленность народа и отстранить ее от некоторых отраслей труда и торговли, которые доставили бы

занятие и средства существования большому числу лиц. Поэтому между тем как, с одной стороны, он принуждает народ к уплате, с другой — он уменьшает или, может быть, уничтожает некоторые источники, которые бы доставили народу средства внести налог;

3) конфискации, пени и другие наказания, которым подвергаются несчастные, покушающиеся увернуться от налога, легко могут разорить их и уничтожить таким образом пользу, которую получило бы общество от употребления их капиталов. Чрезмерный налог служит великим искушением к обману; но наказания за уклонение естественно увеличиваются с усилением искушения к обману..;

4) подвергая народ непрерывным посещениям и ненавистным осмотрам сборщиков, налог может вызвать множество бесполезных беспокойств, прижимок и притеснений; и хотя, строго говоря, притеснение и не сопровождалось материальным ущербом, оно, разумеется, равноценно издержке, которою человек охотно бы откупился от него.

Вследствие этих четырех обстоятельств, налог часто оказывается несравненно более тягостным для народа, чем выгодным для государя»^{*}.

В осовремененном виде только что сформулированные принципы Смита можно изложить таким образом. Налогообложение цивилизованного государства строится на четырех основополагающих принципах:

- принцип всеобщности налогов и их соразмерности доходу;
- принцип определенности;
- принцип простоты и удобства;
- принцип, в соответствии с которым налоги должны взиматься с меньшими издержками, не ложиться чрезмерной нагрузкой на плательщиков.

Приведенные законы (принципы) очевидны и естественны. Разумно построенная система взимания налогов всегда базируется на них, даже если это делается неосознанно. Однако стоит государству пренебречь хотя бы ненадолго всего лишь одним из них, как бюджет истощается, либо стесняются интересы населения и субъектов хозяйствования со всеми вытекающими негативными последствиями.

^{*} *Смит А.* Исследование о природе и причинах богатства народов. СПб., 1866. Т. 3. С. 185—190.

Государству в своей социально-экономической деятельности нельзя пренебрегать ни одним из названных принципов, однако при практической реализации экономической политики на каждом конкретном этапе оно вынуждено отдавать приоритет тому либо иному из них, никогда не отказываясь от остальных.

Вскоре после того, как основные принципы налогообложения были сформулированы А. Смитом, они были использованы во французской Декларации прав человека и гражданина, принятой Национальным собранием в августе 1789 г. Декларация провозглашала: «На содержание вооруженной силы и на расходы по содержанию администрации необходимы общие взносы; они должны распределяться равномерно между всеми гражданами сообразно их состоянию»^{*}.

Здесь не только зафиксированы два основных принципа налогообложения — всеобщность налога и податное равенство, но и совершенно конкретно определены объекты, для финансирования которых могут быть установлены налоги — вооруженные силы и администрация.

Важный вклад в развитие теории налогов в рамках классического направления развития внес Давид Рикардо. Упомянутая ранее основная его работа «Начала политической экономии и налогового обложения» состоит из трех частей: основы экономической теории (стоимость и доход), теория и практика налогового обложения, взгляды по ряду конкретных проблем и анализа концепций А. Смита, Г. Мальтуса, Ж.Б. Сея.

В своей книге Рикардо глубоко исследовал проблемы теории и практики налогообложения и охарактеризовал налоги как часть дохода от земли и промышленности, которую подданные призваны отдавать государству. Согласно ему, налоги составляют ту долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства, они всегда уплачиваются в конечном счете или из капитала, или из дохода страны.

Налоги уплачиваются из доходов в трех случаях: если рост государственных расходов обеспечивается либо увеличением взимания налогов, либо увеличением производства, либо, наконец, сокращением потребления населением. При этом национальный капитал остается нетронутым.

^{*} Цит. по: Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения: Учеб. пособие. СПб.: Европейский дом, 2002. С. 176 (Серия «Право и экономика»).

Напротив, в нежелательном случае налоги уплачиваются из национального капитала, если производство не увеличивается или непроизводительное потребление населения остается на прежнем уровне. Нежелательность использования капитала как источника налогообложения Рикардо связывал с тем, что следствием истощения капитала (средств производства) в результате использования его части на уплату налогов явится соразмерное сокращение производства. В конце концов Рикардо приходит к неизбежному выводу: если такие (непроизводительные) расходы народа и правительства продолжатся и если годовое воспроизводство постепенно уменьшится, то ресурсы народа и государства будут падать с возрастающей быстротой, результатом чего станут нищета и разорение.

В этой же связи Д. Рикардо предлагал по-разному подходить к обложению разных групп товаров. Налоги на предметы роскоши, по его мнению, имеют несомненные преимущества перед налогами на предметы массового спроса. И здесь дело отнюдь не в симпатиях Рикардо к простым людям — потребителям этих товаров. Его аргументация строится на том, что налоги на предметы роскоши обыкновенно уплачиваются из дохода и поэтому не уменьшают производительный капитал страны.

Однако, по мнению Рикардо, негативная сторона обложения заключается не столько в том, что оно падает на те или иные объекты, сколько в его действии, взятом в целом и влияющем на процессы воспроизводства.

Более поздние и даже современные исследователи и практики активно продолжают использовать вывод Рикардо о необходимости осуществления правительством сознательной политики поощрения к накоплению. Правительство никогда не должно вводить такие налоги, которые неминуемо падают на капитал, поскольку, поступая так, оно затрагивает фонд, предназначенный для содержания труда, и тем самым уменьшает будущее производство страны.

Д. Рикардо в своей книге исследовал связь налогов с ценами и доходами плательщиков. Он приходит к выводу, что всякий налог на какой-либо товар, потребляемый рабочим, имеет тенденцию понижать норму прибыли. Здесь он приводит хрестоматийный пример: налог на шляпы неминуемо повысит цену шляп.

Неоклассическая теория. Классическим представлениям о налогообложении уже более двух веков. Эти идеи использовались все это время и в теории, и на практике. Применяются они и в насто-

ящее время. Однако с тех пор в мире многое изменилось. Развитие экономических процессов идет циклически, и на отдельных этапах возникает объективная необходимость в той или иной степени использовать налоги в качестве метода экономического регулирования. Последовавшие за классической теорией учения оценивали эту меру по-разному. Чуть позже мы рассмотрим кейнсианское представление о месте налогов в наборе инструментов регулирования экономики. Там налоги — чуть ли не главный прием воздействия на микро- и макроэкономику.

Сейчас же речь пойдет о современном учении, получившем название неоклассической теории, которое настойчиво придерживается классических принципов, отводя регулирующей функции налогов гораздо более скромную роль по сравнению с кейнсианством. Не отрицая влияния налогов на экономику, неоклассики тем не менее стоят на том, что если и следует регулировать экономику посредством налогов, то делать это необходимо разумно и дозированно.

Наиболее видными представителями неоклассической школы являются Р. Солоу, М. Фридмен, Г. Хэзлит и А. Маршалл — в США и Л. Робинсон и Дж. Мид (лауреат Нобелевской премии) — в Великобритании.

Как и А. Смит, они исходят из посылки, что экономика обладает естественным потенциалом саморегулирования. Отличие же от классической концепции состоит в том, что неоклассики допускают государственное регулирование экономических процессов. Вместе с тем такое регулирование должно быть направлено исключительно на то, чтобы устранять препятствия, стесняющие действие законов свободной конкуренции. Согласно этому учению вмешательство государства не должно ограничивать рынок с его естественными саморегулирующими законами, способными без какой-либо помощи извне достигнуть равновесия. Более того, один из лидеров неоклассиков Дж. Мид, отводя государству лишь косвенную роль в экономическом регулировании, считает государство дестабилизирующим фактором с безграничным ростом своих расходов*.

Одним из важнейших факторов экономической стабилизации неоклассики называют сокращение государственных расходов, что автоматически приводит к сокращению налогов и отказу от части государственных займов. Не менее значимым инструментом госу-

* См.: *Осадчая И.М.* Современное кейнсианство. М.: Мысль, 1971. С. 127.

дарственного регулирования они признают и отдают предпочтение кредитно-денежной политике центральных банков. Не учитывая бюджетной и налоговой политики, неоклассики настаивают на создании эффективного механизма перераспределения дохода, который сможет обеспечивать полную занятость и устойчивый рост национального богатства.

В этом своем выводе неоклассическая теория смыкается с далее исследуемой теорией экономики предложений, согласно которой все государственное регулирование посредством налогов сводится к их сокращению до определенного минимума.

Маржинализм (фр. *marginal* — предельный) — один из базовых методологических принципов неоклассической политэкономии, сформулированный в 1870-е гг. и основанный на использовании предельных величин в анализе экономических явлений. Первые попытки введения маржинального анализа в экономическую теорию были сделаны еще в середине XIX в. А. Курно (Франция), И. Тюненом, Г. Госсеном (Германия). Однако окончательно это учение было создано независимо друг от друга У. Джевонсом (1835—1922) и Л. Вальрасом (1834—1910).

Они утверждали, что экономическая стоимость определяется меновым курсом (или ценой) последней единицы поступившего на рынок товара. Это надо понимать следующим образом. При увеличении количества блага полезность каждой последующей единицы уменьшается. Полезность последней наличной части блага они и называли предельной полезностью. Если предельная полезность равна нулю (или отрицательной величине), то данное благо перестает быть экономическим, оно имеется в количестве, полностью удовлетворяющем потребность.

Для сравнения напомним, что классическая политэкономия — от Адама Смита до Карла Маркса — оперировала в основном средними величинами, «нормальными условиями», что не только задавало ей определенные содержательные границы, но и искажало в ее оценках реальную картину рынка, лишало экономические категории необходимого динамизма.

В истории экономической мысли принцип маржинализма явился ядром ряда экономических открытий последней трети XIX в., которые принято объединять общим термином «маржиналистская революция». В современной экономической теории основные категории маржинализма (предельная полезность, предельная производительность и др.) используются в анализе спроса и предложения, в построениях моделей рыночного равновесия.

Как видно из сказанного, маржинализм — это широкое учение, исследовавшее многие процессы: формирование стоимости, ценообразование и др. Представители маржиналистской школы изучали также и проблемы налогообложения. Поскольку одной из важнейших целей маржиналисты признавали обеспечение экономического равновесия, то и налогообложение они изучали именно с этих позиций. Налоги толковались ими одним из действенных инструментов достижения равновесного экономического состояния. По их мнению, предельная полезность дохода налогоплательщика снижается при росте его дохода. Из этого естественным образом следовал вывод о целесообразности прогрессивного налогообложения.

Маржиналистам удалось в рамках своего учения обосновать необходимость установления необлагаемого минимума предмета налогообложения. Не следует, разумеется, это понимать в том смысле, что именно им принадлежит открытие идеи применения такого минимума. Его целесообразность осознавалась задолго до возникновения маржинализма. Однако впоследствии необлагаемый минимум, получив теоретическое обоснование, стал применяться в налоговых системах всех экономически развитых стран гораздо шире.

Кейнсианская теория. Выдающийся вклад в развитие экономической теории вообще и теории налогов в частности внес английский экономист Джон Мейнард Кейнс (1883—1946). Затем учение Кейнса развили его последователи (А. Хансен — в США, Дж. Робинсон — в Великобритании, Х. Халлер и Ф. Ноймарк — в ФРГ и др.).

Учение Кейнса, наиболее полно изложенное в его основном труде «Общая теория занятости, процента и денег» (1936), нельзя назвать собственно налоговой теорией. Это комплексная теория, в которой вопросы налогообложения исследуются в контексте гораздо более широкой проблемы анализа общего функционирования экономики и обоснования направлений макроэкономического государственного регулирования. Поэтому иначе теорию Кейнса называют комплексной теорией встроенного бюджетного регулятора.

Кейнс рассматривал вопросы государственного регулирования экономики на базе анализа макроэкономических величин (национальный доход, капитальные вложения, занятость, потребление, сбережения и т.д.) с точки зрения количественных закономерностей в соотношениях между ними. Основными задачами своих ис-

следований Кейнс провозгласил поддержание эффективного спроса и полной занятости. Его экономическая программа включала: всемерное увеличение расходов государства, расширение общественных работ, инфляционную и циклическую налоговую политику, циклическое балансирование бюджета, ограничение роста зарплат, регулирование занятости.

Основная идея теории Кейнса, заключалась в том, что стихийное развитие рыночной экономики не является идеальной системой саморегулирования, механизм обратных связей которой обеспечивает полное и рациональное использование материальных и человеческих ресурсов, а также беспрепятственные условия непрерывного роста экономики. Отрицание у экономики способности стихийно обеспечивать наиболее полное и рациональное использование ресурсов — основной критерий, разделяющий экономистов кейнсианского направления от сторонников экономики свободного предпринимательства.

После приведенной общей характеристики концепции Кейнса остановимся на объекте нашего непосредственного интереса — его учения о налогообложении. Налоги, по представлению Кейнса, являются главным рычагом регулирования экономики и выступают одним из слагаемых ее успешного развития. Эта позиция явно противопоставляется теории экономической нейтральности налогов.

Кейнс считал, что экономический рост зависит от денежных сбережений только в условиях полной занятости. Но ее практически невозможно достичь. В этих условиях большие сбережения тормозят экономический рост, так как они не направляются в производство и представляют собой пассивный источник дохода. Избежать негативные последствия можно изымая излишние сбережения посредством налогов. А для этого требуется государственное вмешательство, направленное на изъятие с помощью налогов доходов, помещенных в сбережения, и финансирование за счет этих средств инвестиций, а также текущих государственных расходов.

В кейнсианской теории налогов важное место занимают вопросы подоходного обложения. Кейнс настаивал на прогрессивном обложении доходов. По его мнению, излишние сбережения возможно и необходимо изымать при помощи налогов. Он утверждал, что роль подоходного налога, особенно когда им устанавливается дискриминация в отношении «незаработанных» доходов, налога на прибыль от капитала, налога с наследств и других не меньше, чем роль нормы процента.

Кейнс был сторонником прогрессивности в налогообложении и по другой причине: прогрессивная налоговая система, как он считал, стимулирует принятие риска производителя относительно капитальных вложений.

Настаивая на особом месте налогов в регулировании пропорций воспроизводства, Кейнс называл налоги «встроенными механизмами гибкости». Исследуя значение налогов как регулятора экономики, он отмечал позитивное влияние относительно высоких налогов, аргументируя это тем, что снижение их ставок ведет к сокращению бюджетных доходов, а это порождает экономическую неустойчивость. Прогрессивные ставки налогов оказывают оздоравливающее влияние на бюджет, через него и на общую экономическую сбалансированность. Действительно сокращение поступлений налогов снижает размеры бюджета, а потому обостряется неустойчивость экономики.

Проблемы с реализацией товаров, рост безработицы, относительный избыток капитала (не что иное, как невозможность полного использования имеющихся производственных мощностей) складываются как следствие колебаний в «эффективном спросе». Низкий потребительский спрос — это результат «основного психологического закона»: индивидуум «склонен к сбережению». Следствием этого является падение спроса на производимые товары, что, в свою очередь, влечет сокращение их производства.

Налоги, выполняя функции встроенного стабилизатора, сглаживают этот процесс: при подъеме экономики налогооблагаемые доходы растут медленнее, чем сами налоги и, естественно, бюджет; при спаде — напротив, они уменьшаются быстрее, чем снижаются доходы. В результате стабилизируется социальная обстановка. Иными словами, бюджетные поступления не только зависят от уровня ставок налогов, но и связаны с изменениями величины прогрессивно облагаемых доходов. Причем эти колебания носят автоматический характер. При этом амплитуда колебаний налоговых поступлений превышает уровень колебаний доходов.

Проще говоря, государство, будучи заинтересовано в ликвидации приведенных выше негативных последствий, прибегает к методам активного регулирования экономических процессов, в том числе посредством увеличения или, напротив, уменьшения налогового бремени через налоговые ставки и налоговые льготы. Это приводит к возрастанию платежеспособного спроса населения и устранению тем самым дисбаланса между спросом и предложением (объемом производства). Государство восполняет недостающий

спрос населения, увеличивая свой собственный спрос (свои расходы) за счет налогов. Одновременно происходит стимулирование различными средствами роста инвестиций частного сектора.

Спрос со стороны государства, обеспеченный налогами и государственными займами, должен, по Кейнсу, мультиплицировать (умножать) производство, обмен и занятость. Им предложена формула: «сбережения + налоги = инвестиции + государственные расходы».

Государство на каждом цикле экономического развития прибегает к различным приемам реагирования. Так, при подъеме экономики оно увеличивает налоги, изымая излишние деньги из обращения и оберегая тем самым экономику от перепроизводства. При экономическом спаде, напротив, налоговое бремя уменьшают. В результате этого повышается платежеспособный спрос населения и возрастают инвестиционные возможности компаний, а это неизбежно приводит к разрешению кризиса и подъему экономики.

В рамках кейнсианского учения налогообложению отводится роль не только канала поступления средств от населения и компаний в бюджет, но и инструмента, используемого государством для целенаправленного регулирования нормы потребления, накопления и формирования оптимальной структуры воспроизводства.

Кейнс и его последователи обосновывали проведение жесткой налоговой политики, которая имеет цель через жесткий режим обложения по отношению к крупным доходам и наследствам и льготное обложение низких доходов мотивировать склонность к сбережениям. Они считали, что это одновременно экономически целесообразно и справедливо с социальной точки зрения, поскольку устраняет несправедливое распределение богатства и доходов и одновременно благоприятствует росту капитала. Хрестоматийным стал тезис кейнсианства: «Если налоговая политика преднамеренно используется в качестве инструмента, с помощью которого должно быть достигнуто более справедливое распределение доходов, она будет, конечно, оказывать еще более сильное влияние на увеличение склонности к потреблению»^{*}.

Практическое использование кейнсианских рекомендаций приводило в некоторых странах Запада к положительным результатам. Так, в частности, произошло на родине самого основоположника

^{*} Кейнс Дж. М. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Издательство иностранной литературы, 1948. С. 88.

учения — в Великобритании накануне Первой мировой войны, когда все силы государства были мобилизованы на развитие военного промышленного производства.

Мир основан на том, что в нем ничто не вечно. Со второй половины 1930-х гг. кейнсианство становится доминирующей экономической доктриной в развитых странах. Век кейнсианства длился с 1940-х до первой половины 1970-х гг. Все это время оно совершенствовалось учеными из академической среды и активно, зачастую плодотворно, использовалось правительствами многих стран Запада. Этому способствовало то обстоятельство, что кейнсианство отразило реальную историческую тенденцию к усилению государственного вмешательства в экономику на том этапе развития капитализма, когда не полностью были исчерпаны возможности экстенсивного роста.

Однако, возникнув как некий заказ в одних исторических условиях, оно неизбежно должно было уйти, как только изменился характер экономических отношений. Кейнсианство разрешило многие проблемы Великой депрессии — периода, когда наличествующие ресурсы использовались крайне слабо и непродуктивно и существовала возможность для искусственного увеличения совокупного спроса. Рекомендации этой теории были довольно успешно использованы президентом США Ф. Рузвельтом для нейтрализации последствий Великой депрессии, а также в послевоенный период. Кейнсианские рецепты приносили оздоровление в условиях стагнации, когда производство почти не росло. Государственная политика, основанная на этих предписаниях, имела результаты текущего характера (успешно были преодолены безработица, недогрузка производственных мощностей и др.), поскольку все модели в рамках кейнсианской концепции оказались статичными, объяснявшими и дававшими рекомендации в границах краткосрочного периода.

Положительный эффект использования на практике кейнсианства достигался далеко не всегда и не везде. Ограниченность этой концепции обнаружилась вскоре. Политика государства на достижение эффективного спроса путем прямого вмешательства в хозяйственную жизнь перестала отвечать требованиям экономического развития. Среди причин этого фиаско обычно указывают на следующие:

- хроническая инфляция, вызванная превышением спроса над предложением. В этих условиях характер государственного регулирования следовало диаметрально изменить: не-

обходимо было вмешательство, обеспечивающее предложение ресурсов, а не спрос на них;

- развитие в современном мире интеграционных процессов и, соответственно, серьезная зависимость национальной экономики от внешнего рынка. Как следствие этого, эффект государственного стимулирования спроса нередко перемещался за границу, а собственная экономика не получала от такой политики намечаемого результата.

Итак, в 1970-х гг. кейнсианство пережило серьезный кризис, уступив передовые позиции обновленной неоклассической доктрине (концепции монетаризма, теории рациональных ожиданий, теории предложения и т.д.). Сторонники этих теорий вновь главное внимание обратили на поддержание автоматизма рынка, свободу частного предпринимательства. В то же время на смену ортодоксальному кейнсианству пришли разработки его новых версий, образовавшие неокейнсианское направление экономической мысли.

Завершая рассмотрение кейнсианской доктрины налогообложения, отметим следующее. Ранее, характеризуя классическую теорию, мы привели ее постулат: меньше государства — меньше налогов. Кейнсианство же основывалось на противоположной послке: сильное государство, активно использующее налоги как средство воздействия на экономику, — сильная и развивающаяся экономика. Заметим также, что кейнсианские теории применяются в той модели рыночной экономики, которую принято называть социально ориентированной моделью.

Неокейнсианская теория налогов. Неокейнсианство — это модификация кейнсианства применительно к историческим условиям после Второй мировой войны. К нему относится ряд современных течений экономической мысли. Видные сторонники неокейнсианства — Р. Харрод, Н. Калдор, Дж. Робинсон, Е. Домар, А. Хансен и др.

В новых исторических условиях, когда проблема темпов экономического роста стала рассматриваться как жизненно важная для стран Запада, неокейнсианство уже не могло, подобно теории Кейнса, ограничиваться рассмотрением преимущественно антикризисной экономической политики. Поэтому неокейнсианство акцентирует основное внимание на количественных зависимостях расширенного воспроизводства, или, по терминологии ее представителей, на проблемах экономической динамики и экономического роста, выступая в качестве важнейшей теоретической основы экономической политики государства.

Неокейнсианство исходит из главной посылки кейнсианства об утрате экономикой стихийного механизма восстановления экономического равновесия и поэтому необходимости государственного регулирования. Особенность неокейнсианства состоит в том, что оно, отражая более высокую ступень развития производства, выступает за систематическое и прямое, а не спорадическое и косвенное, как в теории Кейнса, воздействие государства на экономические процессы. По этой причине изменилась основная проблематика концепции государственного регулирования экономики — произошел переход от теории занятости, ориентирующейся на антикризисное регулирование хозяйства, к теории экономического роста, ставящей своей целью изыскание путей обеспечения устойчивых темпов развития.

Отрицание у капитализма способности стихийно обеспечивать наиболее полное и рациональное использование экономических ресурсов — главный критерий, отделяющий экономистов кейнсианского образа мышления от всех современных защитников экономики свободного предпринимательства.

В неокейнсианстве наметились два основных подхода. Один выдвигает на первый план новизну и революционизирующую роль теории Кейнса, разрыв ее сторонников с неоклассической школой — породил левое кейнсианство. Другой подход, напротив, стремился подчеркнуть ее связь с неоклассической традицией. Это направление развития кейнсианства легло в основу создания неоклассического синтеза, т.е. формального включения кейнсианской теории в неоклассическую систему общего равновесия, в которой кейнсианство объясняло частный случай равновесия — «равновесия в условиях неполной занятости».

Методология неокейнсианства характеризуется макроэкономическим подходом к рассмотрению проблем воспроизводства, использованием так называемых агрегативных категорий (национальный доход, совокупный общественный продукт, совокупный спрос и предложение, совокупные инвестиции и т.п.), позволяющим уловить некоторые наиболее общие количественные зависимости процесса воспроизводства. Как и кейнсианство, неокейнсианство акцентирует внимание преимущественно на конкретно-экономических количественных зависимостях простого процесса труда в его макроэкономических аспектах. В новых условиях технического прогресса неокейнсианство вынуждено отказаться от изменения производительных сил современного общества и ввести в свой анализ показатели развития техники.

Так, Харрод разработал понятие «коэффициента капитала». Он трактует его как отношение всей величины используемого капитала к национальному доходу за определенный период времени, т.е. как своеобразный показатель капиталоемкости единицы национального дохода.

Неокейнсианство выдвигает новую концепцию типов технического прогресса. Дополняя теорию воспроизводства Кейнса, в том числе его теорию мультипликатора, неокейнсианцы выдвигают теорию акселератора. На основе соединения этих теорий неокейнсианцы трактуют расширение воспроизводства как технико-экономический процесс. Сторонниками неокейнсианства разработаны специфические формулы расширенного воспроизводства — так называемые модели роста. В них, как правило, не представлено совокупное движение составных частей всего общественного продукта и капитала, рассматриваемых под углом зрения их натурально-вещественной и стоимостной структуры. Обычно модели экономического роста неокейнсианства улавливают лишь отдельные количественные взаимосвязи процесса воспроизводства, преимущественно в его конкретно-экономическом аспекте.

Важнейший недостаток кейнсианства — неразработанность его микроэкономических основ — до сих пор не преодолен. Неокейнсианские исследования так и не дали убедительного и логически непротиворечивого объяснения отсутствия у капиталистической экономики потенций к саморегулированию. Предлагавшиеся трактовки к тому же часто противоречили принципу рациональности поведения хозяйственных агентов. Последнее обстоятельство делало неокейнсианские построения весьма уязвимыми для критики со стороны представителей монетаризма и новой классической макроэкономики, имевших куда более разработанный микроэкономический аналитический аппарат. В 1980-е гг. в развитии неокейнсианства наметились новые тенденции, в результате которых оно пошло по пути создания более реалистичных основ микроэкономической теории*.

После общей характеристики теорий неокейнсианства перейдем к его налоговой составляющей. Основной идеей этого учения является разработка приемов снижения инфляции и предоставления широкого набора налоговых льгот фирмам, а также определен-

* См.: Экономическая энциклопедия. Политическая экономия / Гл. ред. А.М. Румянцев. М.: Советская энциклопедия. 1979. Т. 3. С. 79–80; Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азрилияна. М.: Институт новой экономики, 1999. С. 517.

ным категориям населения, формирующим основной объем потребительского спроса на товары, работы и услуги.

Наряду с прочими проблемами неокейнсианство существенное значение придает и проблемам налогообложения. Например, видные представители неокейнсианства английские ученые М. Фишер и Н. Калдор в своих работах разделяли объекты обложения по их отношению к потреблению (облагая конечную стоимость потребляемого продукта) и к сбережениям (ограничивая их лишь ставкой процента по вкладам). Они предлагали установить налог на потребление. Его установление достигало сразу двух целей: мотивировало сбережения и противодействовало инфляции.

Действительно, по их мнению, средства населения направляются при таком налогообложении не на покупку товаров, а сразу на инвестирование приоритетных проектов либо на разные формы сбережений. Далее государство при проведении бюджетной политики трансформировало сбережения населения в капиталовложения. Долгосрочные сбережения справедливо рассматривались предпосылкой последующего экономического роста.

Но здесь следует отметить одно важное обстоятельство: соотношение между динамикой расходов на потребление и доходов. При спаде производства оба этих показателя снижаются, но расходы сокращаются медленнее доходов. Результатом этого выступает чрезмерный ажиотажный спрос, а потому государство в создавшихся условиях строит налогообложение таким образом, что преимущество отдается обложению потребления, а не подоходному обложению.

В такой ситуации, а она довольно типична, налогообложение не может выполнять функции встроенного стабилизатора. В то же время Н. Калдор считал, что налог на потребление, если он взимался с использованием прогрессивной шкалы ставок, а также при установлении ряда льгот на отдельные группы товаров (прежде всего широкого спроса), характеризовался большей справедливостью, чем фиксированный налог с продаж для малообеспеченных лиц. И еще одно преимущество, приводимое Калдором: в отличие от подоходного налога налог на потребление не взимался со сбережений. Поэтому не подрывались источники инвестирования.

Исследование теории и практического использования рецептов как кейнсианства, так и неокейнсианства приводит к однозначному выводу, что нет единственно верной теории экономического регулирования. В настоящее время для теоретического обоснования государственного регулирования чаще используют неокласси-

ческие аргументы, но сохраняются и традиции. Удовлетворительный результат возможен лишь при применении сложной рецептуры, основанной на комплексе теоретических ингредиентов кейнсианства (с различными вариациями), а также экономики предложения и монетаризма.

Примером этого факта может быть позиция лауреата Нобелевской премии по экономике П. Самуэльсона, высказанная в работе «Экономикс». Он является сторонником прогрессивного обложения и объясняет это принципами «выгоды и пожертвования» в налогообложении. Порядок построения фиска должен быть таким, чтобы налоговые доходы перераспределялись бюджетом в соответствии с общественными приоритетами. При этом сложно установить, какими методами пользуется Самуэльсон: классическими или кейнсианскими. Несмотря на то что его позиция эклектична, он в результате дает ценные рекомендации при разработке фискальной политики.

Подводя итог характеристике неокейнсианства, следует отметить, что представители этого учения преследуют конкретные, прикладные цели. Разрабатываемые ими теоретические положения зачастую лежат в основе практики проведения фискальной политики государств, равно как и совершенствования финансового законодательства. Неокейнсианцев мало интересуют вопросы о сущности налогов как экономической категории и другие подобные проблемы. Предметом их исследований прежде всего являются практические вопросы о роли налогов в экономике.

Монетаристская теория. Монетаризм — одно из основных течений современного неоконсерватизма, сформировавшееся в 1970-е гг. наряду с теорией предложения. Главной особенностью монетаризма является то, что основные проблемы современного рыночного хозяйства рассматриваются в нем через призму денежного обращения. Большинство монетаристских концепций опирается на методологические принципы, сформулированные лидером этого учения — лауреатом Нобелевской премии профессором экономики Чикагского университета Милтоном Фридменом (род. 1912), в силу чего оно получило наименование «доктрины чикагской школы».

Фридмен, пожалуй, первым за многие десятилетия объявил себя противником кейнсианства. В отличие от кейнсианцев он утверждал, что свобода бизнеса, стихийный механизм рынка могут обеспечить воспроизводство без тотального вмешательства государства в экономику. Фридмен предлагал ограничить роль государства

только теми функциями, которые кроме него никто не сможет осуществить. Функции государства должны ограничиваться лишь регулированием прироста денег в каналах обращения.

Основной принцип монетаризма — соединение традиционного для неоклассического направления формально-логического способа научного анализа с расчетами на основе эконометрических моделей. Такие оценки должны обеспечивать связь между теоретическими заключениями и реальной действительностью. Важное значение в методологии монетаризма придается разграничению экономики на реальный и денежный секторы. Реальный сектор, в котором действуют исключительно рыночные силы, отождествляется с производством и продажей товаров и услуг. Его характеризуют уровни и динамика инвестиций, занятости, цен и т.д. Денежный сектор является сферой деятельности государства. Монетаристы считают необходимым сделать денежный сектор «нейтральным» по отношению к реальному, создать рыночному механизму благоприятные условия функционирования, снабдить товарные рынки нужным количеством денег.

По мнению Фридмена, регулирование экономики может осуществляться через денежное обращение, которое зависит от количества денег и банковских процентных ставок. При этом налогам отводится не такая важная роль, как в кейнсианских экономических концепциях, хотя первый крупный труд Фридмена назывался «Налогообложение в целях обуздания инфляции» (1943). Согласно этому учению налоги наряду с иными инструментами воздействуют на денежное обращение. В частности, через налоги изымается излишнее количество денег. В теории монетаризма и кейнсианской теории налоги уменьшают неблагоприятные факторы развития экономики, выполняя функции регулирования экономики (Фридмен называет это «налоговым управлением экономикой»). Различия между рассматриваемыми школами состоят в том, что причиной спада производства монетаристы называют излишек денег, а кейнсианцы — излишек сбережений.

Налоговый аспект монетаристской теории сводится к следующему. Это учение ориентирует государство на сокращение налогов с производителей с целью увеличения их инвестиционных возможностей, перенос налогового бремени на потребителей посредством увеличения доли косвенных налогов, изъятие лишнего количества денег из обращения посредством налогов и займов, экономию бюджетных средств, в том числе путем сворачивания

социальных программ, достижение бездефицитности бюджета, обеспечение стабильности денежной системы.

Фридмен связывает экономическую неустойчивость с неравномерным приростом денег в обращении, вызванным просчетами в разработке и проведении государством фискальной политики. Он критикует налоговую политику, оборачивающуюся экспансией вмешательства государства в хозяйство. При такой политике для частного сектора остаются весьма ограниченные средства. Отсюда — его предложения по заметному снижению налогового бремени и государственных расходов. Уменьшение бремени способствует повышению деловой активности, росту инвестиций, занятости, снижению инфляции и в конечном счете экономическому росту и устранению социальных противоречий.

Поскольку государство постоянно увеличивает собственные расходы, инициирующие прирост инфляции, оно не может заниматься материальным производством, регулированием объемов производства, занятости и цен. Его обязанностью остается регулирование денежной массы путем либо изъятия лишних денег, либо размещения займов, либо налогообложения.

Таким образом, сбалансировать развитие сферы предпринимательства возможно при проведении государством мер по снижению налогового бремени, манипулированию денежной массой и процентной ставкой.

Одним из самых сильных мест монетаристского учения является детальная проработка вопросов, связанных с организацией неинфляционной денежной политики. Ряд положений этой политики выдержали проверку практикой. Свидетельством тому были стабильно низкие темпы роста цен, сохранявшиеся в 1980-е гг. в экономике США, Великобритании и других стран, где государство стремилось придать денежному регулированию монетаристскую ориентацию*.

В частности, основоположник монетаризма Фридмен явился идейным вдохновителем «тетчеризации экономики» в Англии (по имени премьер-министра Маргарет Тэтчер) и «рейгономики» в США (по имени президента Р. Рейгана), автором практических программ по «демонтажу» системы государственного социально-экономического регулирования в Англии, Израиле, Чили и США. Его научное кредо: обоснованность исходных посылок не имеет

* См.: Большой экономический словарь / Под ред. А.Н. Азриляна. М.: Институт новой экономики, 1999. С. 488.

значения, а правильность теории проверяется лишь ее способностью предсказывать реальные тенденции.

Однако любая теория имеет объективные границы. Так случилось и с рекомендациями, основанными на монетаризме. Проводя жесткую политику регулирования денежного обращения с целью уничтожения инфляции, английское правительство после правления М. Тетчер не добилося успеха, поскольку не учло многочисленных факторов, кроме денежной массы, влияющих на инфляцию. В частности, проводя предложенные монетаристами мероприятия, правительство не озаботилось сокращением своих расходов.

Нашлись сторонники монетаризма и в России периода 1990-х гг.: Е. Гайдар, А. Чубайс, С. Кириенко, Б. Федоров, Б. Немцов и др. Разумеется, они не внесли вклада в разработку теории монетаризма. Они были лишь ее «пользователями». Их деятельность по «лечению» и преобразованию российской экономики с помощью монетаристских рецептов лишней раз проиллюстрировала давно сформулированное правило: к чужому опыту следует относиться взвешенно, соотнося ситуацию, время и менталитет зарубежный и национальный. Некритическое заимствование опыта других стран, даже положительного, зачастую заканчивается конфузом.

Завершая рассмотрение теории монетаризма, заметим, что она применяется в той модели рыночной экономики, которую называют «либеральная модель» (о ней речь шла ранее).

Теория экономики предложения. Сначала дадим общее представление об этом учении, которое так же, как и, например, кейнсианство или монетаризм, носит комплексный характер, и налоговые вопросы представляют лишь отдельный важный ее элемент. Период 1970-х гг. в экономической истории получил название «второго кризиса (иначе — революции) экономической теории» Запада XX в. он характеризовался кризисом кейнсианства как основополагающей концепции воздействия государства на хозяйство посредством совокупного спроса и приоритета налогово-бюджетной политики с акцентом на политику дефицитного финансирования. Выдвигаются требования сбалансированности бюджета за счет существенного сокращения социальных программ, доли валового внутреннего продукта, перераспределяемой путем использования бюджетных механизмов, умеренных налогов.

Теория предложения — это одно из основных направлений неоконсерватизма (наряду с монетаризмом), характеризующееся твер-

дой антикейнсианской позицией по широкому спектру проблем современной экономики и экономической политики. К таким проблемам относятся прежде всего: концепции безработицы, инфляции, бюджетного дефицита и налогообложения, а также теория экономического роста. Сторонников этого учения именуют сэплайсайдерами.

Если говорить о месте этого учения в системе экономического знания, то оно включается в неоклассическую экономическую теорию предельной эффективности факторов производства Фридриха Августа Хайека (1899—1992) и современный монетаризм. В дальнейшем большой вклад в становление и развитие этой концепции внесли М. Уэйденаум, М. Бернс, Г. Стейн, А. Лаффер.

Сэплайсайдеры теории экономики предложения доказывают самостоятельный характер бюджетной политики и независимость ее от политики денежной. Доказательство это основывается на постулате о высокой эффективности налогового регулирования экономики. В снижении налоговых ставок неоконсерваторы видят магистральный путь к решению многих проблем современной экономики. Сторонники учения настаивают на необходимости перехода к долгосрочному государственному регулированию предложения факторов производства. В 1970—1980-е гг. возрастает влияние сэплайсайдеров как на развитие мировой экономической мысли, так и на принципы формирования экономической политики ряда ведущих стран.

Приверженцы учения стоят на том, что основной причиной естественной безработицы является чрезмерное усиление системы государственного социального обеспечения. С одной стороны, это приводит к понижению стимулирования незанятых к поиску рабочих мест, что деформирует рынок труда в сторону сокращения предложения рабочей силы. С другой — преувеличенные социальные программы давят на бюджет и провоцируют увеличение налоговых ставок, что, в свою очередь, уменьшает привлекательность занятости по сравнению с обеспеченной праздностью.

Кроме того, государственные затраты на социальные цели изменяют соотношение между расходуемой и сберегаемой частями денежных доходов, так как в результате расчета на финансовую помощь государства в пенсионный период увеличивается доля текущего потребления. В результате происходит снижение доли сбережений в совокупном доходе, уменьшаются объемы кредитных ресурсов и источников накопления, что вызывает замедление экономического роста.

Теория предложения радикально пересматривает взгляды на значимость фискальной политики. Она в большей степени, чем кейнсианская, рассматривает налоги в качестве одного из факторов экономического развития и регулирования. Она исходит из того, что высокое налогообложение отрицательно влияет на предпринимательскую и инвестиционную активность, что в конечном итоге приводит и к уменьшению налоговых платежей. Поэтому в рамках теории предлагается снизить ставки налогообложения и предоставить корпорациям всевозможные льготы. Снижение налогового бремени, по мнению авторов теории, вызовет бурный экономический рост.

Напомним, что еще А. Смит указал на то, что от снижения фискального бремени государство выигрывает больше, чем от наложения непосильных податей: на освобожденные средства может быть получен дополнительный доход, с которого в казну поступит доход. При этом плательщики с большей легкостью сделают эти платежи, что освободит государство от дополнительных расходов на сбор налогов, связанных с наказанием и вымогательством.

Уровень налоговых ставок складывается в соответствии со следующим законом: широкая налоговая база позволяет иметь относительно невысокие ставки и, наоборот, узкая база отдельных видов налогов неизбежно приводит к их повышению. Очевидно, что высокие и низкие ставки оказывают разное влияние на хозяйство и деловую активность, вызывают у бизнеса различное отношение к инвестированию, обновлению и расширению производства.

Однако налогообложение имеет некоторые пределы. Объективно существует оптимальная доля изъятия дохода в бюджет. Эту долю невозможно точно определить. Однако ясно одно: она должна быть минимальной, чтобы, с одной стороны, соблюдались интересы бюджета, с другой — не ставилось под угрозу нормальное развитие общественного хозяйства, иначе налоги перестанут выполнять функции экономического регулятора.

Снижение предельных ставок должно быть дифференцированным пропорционально предельной эффективности налогообложения. Следует сократить те налоги, которые дают максимально предельную отдачу с точки зрения роста накопления капитала и занятости. Прежде всего это относится к налогам на доходы от капиталовложений. Необходимо также реформировать обложения лиц с высокими доходами, поскольку они больше склонны к сбережениям.

Главная идея теории экономики предложения как раз и заключается в радикальном сокращении предельных налоговых ставок, что понижает прогрессивность обложения при одновременном увеличении собственных источников накопления.

Главными причинами непредвиденной инфляции представители рассматриваемой теории считают высокие налоговые ставки и действия государства, вызывающие неожиданные колебания издержек производства. Поэтому долгосрочное денежное регулирование может приносить прогнозируемые результаты только в сочетании со стимулирующей налоговой политикой. Такая политика должна предусматривать дифференцированное снижение налоговых ставок, пропорционально предельной эффективности этого снижения. В частности, наибольшему снижению должны подвергаться те виды налогов, которые дадут максимально предельную отдачу с точки зрения накопления капитала и занятости (налоги на доход от капиталонакоплений).

Из расчета на высокую эффективность стимулирования экономики путем снижения налогов теория предложения выводит отрицание бюджетного дефицита. По мнению ее представителей, монетаристы преувеличивают способность государства контролировать циркуляцию денег, так как на практике денежная политика направлена не на стабилизацию денежной массы, а на кейнсианское регулирование кредита. Что касается экономического роста, то теория предложения ставит здесь на центральное место проблему сбережений, дефицит которых предопределяет экономическую стагнацию. Природа дефицита сбережений опять-таки усматривается в несовершенстве системы налогообложения: высокие ставки налога на прибыль вызывают снижение предельной эффективности затрат капитала, что отрицательно влияет на сбережения, инвестиции и темпы экономического роста.

Ранее мы отмечали твердый антикейнсианский союз сэплай-сайдеров и монетаристов в рамках неоконсерватизма. Из этого, впрочем, вовсе не следует их единство во всем. Действительно, сторонники теории экономики предложения в противовес монетаристам основные причины стихийной инфляции связывают с высокими налоговыми ставками, а также решительно отвергают дефицитное финансирование бюджета.

Теория экономики предложения исследовала и показала негативные стороны действия такого финансирования бюджета на параметры роста экономики, особенно при использовании для достижения бюджетной сбалансированности эмиссии государствен-

ных долговых обязательств. Стараясь сократить инфляцию и размещая с этой целью свои облигации, государство изымает из обращения крупные денежные суммы и тем самым лишает ресурсов частные фирмы. Привлеченные таким образом средства направляются на нужды государственного потребления.

Сэплайсайдеры доказывают, что государству следует отказаться использовать при подавлении инфляции механизм дефицитного финансирования бюджета, применяя иные способы достижения баланса бюджета. При этом упор следует сделать на проблеме сбережений. Снижение сбережений вызвано несовершенством системы налогообложения, а также уменьшением реальных доходов, остающихся после изъятия налогов. В этом случае сокращаются личные сбережения. Ситуация, когда одновременно сосуществуют высокое обложение и инфляция, приводит к снижению получаемых дивидендов, а потому у акционеров корпораций отсутствуют мотивы к инвестированию. В том же направлении действует и дополнительный инфляционный налог, равный обычному налогу, умноженному на темп инфляции.

Рассмотрим позицию наиболее известного представителя доктрины экономики предложения американского экономиста Артура Лаффера (о нем мы уже упоминали ранее). Его эмпирические исследования ситуации в США показали тесную зависимость между ставками налогов, бюджетными доходами и налоговой базой. Он обнаружил, что здесь уровень налогового бремени достиг критического уровня и налоги стали ограничивать развитие национального хозяйства.

По Лафферу, возрастание налогового бремени увеличивает государственные доходы, но только до некоторого предела. За этим пределом нарушается принцип соразмерности налогообложения, налоговая база сокращается и, как следствие, — уменьшается объем налоговых доходов бюджета (кривую Лаффера см. на рис. 1.1 и 1.2). Когда налоговая ставка достигает определенного уровня, снижаются мотивы предпринимательства, сокращаются стимулы к расширению производства, уменьшаются облагаемые доходы, вследствие чего часть плательщиков переходит из легальной экономики в тень и большая часть доходов не декларируется предпринимателями.

Лаффер оценивал предельную ставку для изъятия налогов в бюджет в 30% суммы получаемых бизнесом доходов. В этих пределах суммы доходов бюджета увеличиваются. Как только предельная ставка превысит этот уровень, она попадает в некую запретную

зону действия, сокращаются сбережения населения, как естественный результат, — пропадает заинтересованность в инвестировании и сокращаются налоговые поступления. Доходы государства увеличиваются не за счет расширения налоговой базы, а за счет увеличения налоговой ставки и налогового бремени. И наоборот, снижение ставок мотивирует развитие экономики.

Объяснение этой закономерности Лаффер сформулировал так: «Фундаментальная идея, лежащая в основе кривой, заключается в том, что чем выше предельные налоговые ставки, тем более сильный побудительный мотив будет у индивидуумов для уклонения от них»^{*}.

Отсюда и его предложение: одновременно сократить число налогов и налоговые ставки по оставшимся налогам. Результатом такого действия явится увеличение налоговой базы (возрастанием численности плательщиков и приростом их облагаемого дохода), что неизбежно приведет к возрастанию объема налоговых доходов.

Общеизвестно, что критерием истины является практика. Ею же проверяется жизненность теоретических построений. В 1980-е гг. некоторые положения рассмотренного учения составили теоретическую основу экономической политики правительств США, Великобритании и ряда других экономически развитых стран.

Американские налоговые реформы конца 70-х — начала 80-х гг. проводились на основе рекомендаций Лаффера и его сторонников. В этот период налоговые ставки были заметно снижены. Расчет был на то, что рост деловой активности, сопровождающийся повышением эффективности использования факторов производства, компенсируют потери налоговых доходов. Идеологи реформы были уверены, что снижение бремени налогообложения не приведет к негативным побочным явлениям.

Как часто бывает, результаты реформы можно оценивать двояко. Многие теоретические положения полностью подтвердились, но были и такие результаты, на которые ее разработчики не рассчитывали. Так, не произошло сколько-нибудь заметного роста доли сбережений населения или предложения труда. Вопреки надеждам, основанным на форме кривой Лаффера, о росте бюджетных доходов при снижении налоговых ставок, поступления от взи-

^{*} Цит. по: *Кравченко И.А.* Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономический аспект. М., 1989. С. 9.

мания федеральных налогов сократились. Если в 1979 г. федеральный бюджет удалось сбалансировать, то уже в 1983 г. появился невиданный ранее дефицит в 200 млрд долл.

Из этого, впрочем, не следует вывод о несостоятельности теоретической базы американских реформ. При ином сценарии их проведения (при установлении ставок выше максимально допустимого уровня) результат, наверняка, был бы несравненно хуже.

Как в случае с классической, а также с кейнсианской теориями налогов, завершив рассмотрение теории экономики предложения ее основополагающей аксиомой: «Мало налогов — много экономики».

Теория отмирания налогов. Эта теория принадлежит классикам марксизма-ленинизма — Карлу Марксу (1818—1883), Фридриху Энгельсу (1820—1895) и Владимиру Ильичу Ленину (1870—1924).

Следует сразу оговориться: вопросам налогообложения они уделяли крайне незначительное внимание, и теория налогов в их трудах не получила широкого и систематизированного развития. В их работах содержатся отдельные ценные фрагменты, посвященные современным им фискальным проблемам.

Так, К. Маркс — выдающийся исследователь становления и развития домонополистического капитализма — проанализировал установленные в то время налоги, а также привел картину их исторического генезиса и направления их совершенствования по мере развития государства. Он показал, что налоги возникают с разделением общества на классы и появлением государства как взносов граждан, необходимые для содержания публичной власти. По его справедливому мнению «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства»*. Ф. Энгельс в ряде работ, посвященных вопросам торговли, рассматривал проблемы таможенных пошлин. В.И. Ленин, анализируя процессы становления капитализма в России, большое внимание уделил вопросам налогообложения. При этом серьезной критике подвергалось косвенное обложение, отрицательно сказывавшееся на уровне жизни населения и рассматривавшееся как важнейший фактор обнищания беднейших слоев как горожан, так и крестьянства.

Основоположники марксизма-ленинизма рассматривали проблемы налогообложения с явно выраженных классовых позиций. Это в полной мере, и прежде всего, касается функций налогов.

* Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. 2-е изд. Т. 4. С. 308.

Из их представления о государстве как аппарате по управлению делами буржуазии следовало, что фискальное назначение налогов — быть источником его содержания. «Налоги — это экономическая основа правительственной машины, и ничего другого»^{*}. Причем государство, по преимуществу, содержит те классы, которые им и угнетаются. Относительно распределительной функции налогов классовый подход сохраняется. Налоги — это средство перераспределения доходов в пользу правящих классов: «Миллиардер не может делить “национальный доход” капиталистической страны с кем-либо другим иначе, как в пропорции: “по капиталу” (и притом еще с добавкой, чтобы крупнейший капитал получил больше, чем ему следует)»^{**}. С классовых позиций в рамках рассматриваемой концепции они подходят и к регулирующей функции налогов. Маркс писал: «Отношения распределения, непосредственно покоящиеся на буржуазном производстве..., могут быть изменены налогом в лучшем случае только во второстепенных пунктах, но никак не могут быть им поколеблены в своей основе»^{***}. В этом Маркс сходится с представителями классической теории налогов. Впрочем, в тот период мало в каком и из других налоговых учений регулирующая функция рассматривалась обстоятельно.

При рассмотрении «налоговой составляющей» марксизма-ленинизма следует учитывать три тезиса, на которых его основоположники базировались. Первый тезис — «в налогах воплощено экономически выраженное существование государства»; второй — о неизбежности отмирания в процессе исторического развития самого государства; третий — о неизбежности победы коммунизма, т.е. такой стадии развития общества, которое характеризуется отсутствием государственных структур. Если при этом признать справедливым все эти тезисы, то следует также считать справедливым и вывод, естественным образом вытекающий из них: с формированием коммунистического общества налоги отомрут.

Не стоит забывать, что движение к коммунизму, по марксистскому учению, должно было пройти стадию социализма. Классики учения не отрицали существования налогов на этом этапе. У Маркса даже есть соображения на счет их свойств и предназначения: «Во-первых, общие, не относящиеся непосредственно к производству издержки управления... Во-вторых, то, что предназначается для совместного удовлетворения потребностей, как то:

^{*} Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 19. С. 29.

^{**} Ленин В.И. Полн. собр. соч. 5-е изд. Т. 26. С. 353.

^{***} Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 7. С. 300.

школы, учреждения здравоохранения и так далее. В-третьих, фонды нетрудоспособных и пр. ...Все удерживаемое с производителя как частного лица прямо или косвенно идет на пользу ему же как члену общества»^{*}. Иными словами, при социализме налоги должны выполнять роль средства коллективного удовлетворения потребностей, будучи социально возвратными.

Возможность налогов при социализме — одна из «натяжек» в концепции марксизма. Действительно марксисты XIX в. полагали, что на этом этапе движения к коммунизму частная собственность ликвидируется и преобладающей формой собственности станет государственная собственность. Налог же изымает чужую собственность. Рассматривая подоходное обложение, Маркс писал: «Подоходный налог предполагает различные источники доходов различных общественных классов — предполагает, следовательно, капиталистическое общество»^{**}.

9.3. ЧАСТНЫЕ ТЕОРИИ НАЛОГОВ

Теория соотношения прямого и косвенного налогообложения. Современные представления о делении налогов на прямые и косвенные сложились в результате многовекового развития. Практика деления налогов на эти две группы сформировалась в ранние периоды развития европейской цивилизации. Уже в XVI в. этими терминами активно пользовались в хозяйственном обиходе. Но на первых порах отсутствовало удовлетворительное объяснение их различий. Миссию обосновать природу различий между прямыми и косвенными налогами вскоре приняла на себя зародившаяся финансовая наука. Историческая эволюция представлений о принципах деления налогов на прямые и косвенные складывается из нескольких этапов, на каждом из которых названные различия объяснялись по-своему, исходя из ряда критериев.

Критерий перелагаемости налогов. Перелагаемость налогов возможна только в процессе обмена, результатом которого является формирование цен. Посредством обменных и распределительных процессов определенный законодательством плательщик налога имеет возможность переложить налоговое бремя на иное лицо — носителя налога. Иными словами, лицо, на которое формально возложена обязанность быть плательщиком налога, и лицо, фак-

^{*} Маркс К., Энгельс Ф. Собр. соч. Т. 19. С. 17.

^{**} Там же. С. 29.

тически уплачивающее данный налог, — это не обязательно одно и то же лицо.

Существуют два типа переложения налогов:

- с продавца на покупателя, что чаще всего происходит при косвенном налогообложении;
- с покупателя на продавца. Такая ситуация возникает, если цена на товар из-за завышенных ставок налогов, например акцизов, превосходит платежеспособность покупателя.

Критерий перелагаемости впервые был использован в качестве основы деления налогов на прямые и косвенные английским философом Джоном Локком (1632—1704) в конце XVII в. (практика такой классификации установилась еще в XVI в.). Локк исходил из того, что любой налог, с кого бы он ни взимался, в конечном счете упадет на землевладельца, так как один лишь доход земельного собственника — действительно чистый доход, из которого все платят все налоги. Поэтому налогам, падающим на землю косвенно, следует предпочесть налог, непосредственно взимаемый с землевладельца. Следовательно, поземельный налог — это прямой налог, а остальные налоги являются косвенными.

В отличие от физиократов А. Смит считал, что доходы получают не только с земли, но также с капитала и труда. Отсюда — включение налогов на предпринимательскую прибыль и заработную плату, которые, по мнению Смита, являются переложимыми налогами в прямые налоги. Он определил косвенные налоги как налоги, падающие на расходы.

Английский экономист, философ и общественный деятель Джон Стюарт Милль (1806—1873) в качестве критерия выдвигал намерение законодателя: прямой налог — это налог, который должен лечь на налогоплательщика, косвенный — это налог, который должен быть переложен налогоплательщиком на другое лицо. Того же мнения придерживался и немецкий экономист Адольф Вагнер (1835—1917).

Итак, в соответствии с рассмотренным критерием окончательным плательщиком прямых налогов становится лицо, которое получает доход, окончательным плательщиком косвенных налогов является потребитель товара, на которого налог перекладывается путем надбавки к цене.

Критерий способа налогообложения и взимания. Недостатком критерия деления налогов на прямые и косвенные по их перелагаемости являлось то, что многие прямые налоги на практике перелаживаются не хуже косвенных, а косвенные перелаживаются далеко не

всегда и иногда не полностью. Прямые налоги при определенных обстоятельствах также могут быть переложены на потребителя посредством действия ценового механизма. Косвенные же налоги не всегда можно полностью переложить на потребителя, так как рынок может и не принять в полном объеме товар по повышенным ценам.

В связи с недостатками критерия перелагаемости во Франции, например, приняли за основу деления налогов на прямые и косвенные способ налогообложения и взимания. Прямые налоги построены на основании явлений и признаков постоянного характера и поэтому заранее определяемых (владение или пользование имуществом). Они взимаются по личным (окладным), периодически составляемым спискам плательщиков на основании кадастра (земли, домов и др.) и в определенные сроки. Косвенные налоги исходят из изменчивых явлений, отдельных действий, фактов, как, например, из различных актов потребления, сделок, услуг.

Критерий платежеспособности. Обложение налогом определенного источника в соответствии с этим критерием относится к прямым налогам, обложение же на основе учета общей платежеспособности лица — к косвенным. Иными словами, все налоги, в которых государство направляет требование определенному лицу и производит непосредственно оценку его платежеспособности, являются прямыми. Те же налоги, в которых государство не устанавливает платежеспособности через действия плательщиков, признаются косвенными.

Немецкий ученый Геккель конкретизировал это положение, разделив все налогообложение на подоходно-поимущественное обложение и обложение расходов потребления. Он полагал, что хозяйство налогоплательщика делится на доходное и расходное. Обложение хозяйства плательщика в процессе приобретения и накопления производится путем подоходно-поимущественных налогов (поземельного, подомового, промыслового, с денежных капиталов и с личного труда), которые Геккелем были отнесены к прямым. А обложение расходного, потребительского хозяйства производится налогами на расход, на потребление, которые он отнес к косвенным.

Деление налогов на прямые и косвенные на основании подоходно-расходного принципа, установленного в начале XX в., не утратило своего значения и сейчас.

Все то время, когда искали объяснение различий между прямыми и косвенными налогами, не прекращались споры о преимуще-

твах и недостатках прямого и косвенного налогообложения, а также о том, какому из них отдать предпочтение при формировании налоговой системы. Пожалуй, нет более или менее крупного экономиста и финансиста, а тем более научного учения, которые не приняли участия в этой многовековой дискуссии.

В раннее Средневековье налоговые системы использовали преимуществу прямые налоги. Объяснялось это равномерным распределением собственности и еще сохранявшимися демократическими традициями внутри городских сообществ. В тот период косвенное обложение признавалось ими чрезмерно обременяющим вольное население, ибо на косвенные налоги увеличивались цены. По мере возрастания имущественной дифференциации городского населения и укрепления позиций аристократических слоев новые власти начали отдавать приоритет косвенному обложению, причем товаров повседневных. Облагаться такими налогами стала, например, соль, имевшая в Средние века жизненно важное значение. Но прогрессивные представители финансовой науки того времени отмечали негативные стороны косвенного налогообложения.

С конца Средних веков наука диаметрально изменила свою позицию: она начала активно обосновывать целесообразность косвенного обложения. С помощью косвенных налогов предлагалось достичь равномерности при обложении. Сложилось так, что дворянство, пользуясь различными податными преференциями, несло незначительный гнет прямого обложения. В этих условиях снизить неравенство можно было путем косвенного обложения чрезмерных расходов привилегированных классов. Таким образом, косвенные налоги рассматривались инструментом установления равенства в обложении.

Лишь к концу XIX в. финансовая наука пришла к заключению о сбалансированности этих двух типов налогообложения. В налоговых системах прямым налогам отводилась роль уравнивать бремя обложения, а косвенным — служить эффективным средством фиска. С тех пор в ряде налоговых учений разумное сочетание прямых и косвенных налогов рассматривается как один из принципов построения налоговых систем.

Теория единого налога. Единый налог — это единственный, исключительный налог на один определенный объект налогообложения. В качестве единого объекта налогообложения различными теоретиками предлагались земля, расходы, недвижимость, доход, капитал и др.

До сих пор многие экономисты время от времени высказываются о том, что нельзя ли разрешать все проблемы, которые решает система налогов, одним единственным налогом, забывая при этом, что эта навязчивая идея имеет многовековую историю.

При рассмотрении понятия «источник налогообложения» мы уже установили, что налоги удерживаются из двух возможных источников: из дохода либо из капитала (имущества) налогоплательщика. Было показано, что предпочтение следует отдавать доходу, поскольку регулярная эксплуатация имущества в качестве источника уплаты налогов подрывает воспроизводственные возможности налогообложения. Имущество неизбежно рано или поздно иссякает. Его можно использовать для этих целей лишь sporadически, в экстраординарных случаях.

Но даже если единственным источником фиска признать доход, нельзя сконструировать единственный налог, питающийся из него. Известный русский и советский финансист Александр Александрович Соколов (родился в 1885 г., год смерти неизвестен) убедительно показал, что национальный доход, будучи макроэкономической формой чистого дохода общества, выступает этим единственным или почти единственным источником взимания.

Он отмечал правомерность вопроса: «Но раз у нас имеется только один или почти один источник, то, естественно, возникает вопрос, не является ли эта множественность налогов излишним нагромождением налоговых форм, от которого мы без ущерба или даже с пользой для дела могли бы отказаться, заменив все это разнообразие налогов каким-либо единым налогом»^{*}.

Однако далее он указывал, что национальный доход — лишь известная теоретическая конструкция. Действительность же имеет дело с поступлениями от различных доходоприносящих объектов. Доход приносят земля, дома, промыслы и др. Национальный доход теоретически один, но конкретно он проявляется в различных формах, оседая около не одного, а многих объектов. Вот почему нельзя приурочить все обложение к какому-либо одному из доходоприносящих объектов, так как ни один из них не позволяет охватить всего национального дохода в целом. Множественность доходоприносящих объектов приводит к множественности налогов.

Между тем к такому выводу экономическая теория и практика пришли далеко не сразу. Более того, в известные периоды представления о единственном налоге признавались наиболее справед-

^{*} Соколов А.А. Теория налогов. М.: ООО «ЮрИнфоР-Пресс», 2003. С. 121.

ливыми, и построение налоговой системы на его основе рассматривалось чуть ли не как тест выполнения принципа справедливости налогообложения. Сторонники данной теории считали единый налог абсолютной панацеей. По их мнению, после установления данного налога исчезнет бедность, повысится оплата труда, кризисы перепроизводства останутся в прошлом, произойдет рост хозяйства и пр. Такая теоретическая позиция сказывалась и на политической жизни. Так, в XVIII в. в Англии даже существовала партия, девизом которой был единый налог на строения.

Известно, что одним из первых оформившихся экономических учений в Западной Европе было направление физиократов. Его глава Франсуа Кенэ (1694–1774) в работе «Общие принципы экономической политики земледельческого государства» (1758), в отличие от английской классической политэкономии, которая сосредоточила основное внимание на анализе промышленного производства, сделал объектом своего исследования земледелие. Он объявил единственной производительной силой именно эту отрасль, поскольку промышленность не дает чистой прибавки к доходу. Одно из центральных мест в экономической теории физиократов занимает учение о «чистом», или прибавочном, продукте. В противоположность меркантилистам физиократы перенесли вопрос о происхождении прибавочного продукта из области обращения в область материального производства. Под «чистым» продуктом физиократы понимали избыток продукции, полученный в земледелии, над издержками производства.

Одним из самых ранних видов единого налога являлся налог на земельную ренту. Физиократы считали, что все богатство сосредоточено в земле и происходит из земли. Поэтому, по их мнению, надо установить единый налог на земельную ренту, как на единственный источник доходов. Следовательно, платить этот налог должны будут только землевладельцы. В качестве основы для установления единого налога предлагалась идея «всеобщности земли». Земля есть дар Божий, она должна принадлежать всем. Более того, все богатства происходят от земли. А поскольку в действительности земля принадлежит конкретным людям, то они как обладатели единственного источника богатства должны платить единый налог.

В конце концов финансовая наука пришла к единственно правильному применению теории единого налога как методологической основы достижения простоты налоговой системы. Объективные исследователи используют аппарат этой теории не для постро-

ения единственного налога, а для конструирования эффективной, простой налоговой системы с оптимальным количеством составляющих ее налогов.

Теория переложения налогов. Крупный представитель математической школы в политэкономии английский экономист и статистик Фрэнсис Исидро Эджуорт (1845–1926) в конце XIX в. выделял два важнейших вопроса финансовой науки: принципы налогообложения и проблему переложения налогов. Переложение налогов — это полное или частичное перенесение налога его плательщиком на другое лицо, с которым он вступает в различные экономические отношения и которое становится носителем налога. Более глубокое определение дает А.А. Соколов: «Под переложением налога мы понимаем такое, вызванное налогом, изменение цен товаров и услуг или такое, обусловленное налогом же воспрепятствование этому изменению, при котором плательщик получает возможность в той или иной мере перенести бремя налога на других лиц, т.е. либо на своих покупателей (случай прямого переложения), либо на своих поставщиков (случай обратного переложения)»^{*}.

Прямое переложение налога совершается посредством включения налога в цену. Так происходит с налогами на потребление, когда фигурирующий в качестве налогоплательщика производитель или торговец перекладывает налог на потребителя в повышенной цене. Обратное переложение налогов выражается в понижении цены. Оно имеет место, например, при продаже земли, домов, акций, облигаций, когда налог переносится на продавца посредством вычета из продажной цены капитализированной суммы налога.

Поскольку переложить налог на контрагентов старается каждый налогоплательщик, процесс переложения, как правило, не заканчивается при первой реализации, а продолжается при последующих перепродажах. При этом каждый участник цепочки пытается переложить налог, переложенный на него, либо вперед, либо назад.

Критерий перелагаемости был положен в основу деления налогов на прямые и косвенные еще в XVI в. (см. раздел 2.1). С тех пор к этой проблеме обращались многие видные ученые — экономисты и финансисты. Однако и сейчас нельзя сказать, что все проблемы переложения налогов стали до конца понятными. Соколов по этому поводу приводит в своей книге более определенное соображение:

^{*} Соколов А.А. Указ. соч. С. 121.

«Если мы до сих пор не научились в полной мере предугадывать того, на кого в конце концов упадет налог в результате процесса переложения, то это объясняется не столько тем, что научная мысль до сих пор, быть может, мало работала над исследованием этого труднейшего вопроса, сколько тем, что *проблема переложения налогов по самому существу дела полностью не разрешима* (выделено нами — Н.М.)»^{*}.

Теория переложения наиболее полно изложена в работах Эдвина Роберта Селигмена (1861–1938) «Переложение и падение налогов» (1892) и «Очерки теории обложения» (1924). Его теория переложения сводится к тому, что распределение налогового бремени возможно только в процессе обмена, результатом которого является формирование цены. Именно через обменные процессы налогоплательщик способен переложить налоговое бремя на носителя налога. По сути, переложение налогов — это распределение налогового бремени между участниками хозяйственных процессов. Эта теория имеет сугубо экономический характер, так как вопросы переложения могут учитываться лишь законодателем при установлении налогов.

Селигмен не удовлетворялся в своих трудах общим анализом переложения налогов. Его заслуга в другом — в обнаружении условий, позволяющих решать практическую задачу о вероятности переложения какого-либо конкретного налога. Установление налога, как правило, сопровождается ростом цен на капитал, рабочую силу и предметы потребления. Процесс переложения осуществляется при определенных условиях. Теория переложения Селигмена позволила ответить на вопрос: как эти условия сказываются на том, полностью или частично вновь установленный налог входит в цену, а в конечном счете, как эти условия влияют на распределение налогового бремени между производителем и потребителем? Его занимала проблема полноты переложимости налогов.

Селигмен, как, впрочем, и многие его предшественники, разделяя налоги на переложимые и непереложимые, отдавали себе отчет в том, что непереложимые налоги в определенных случаях и в известной мере перелаживаются, а переложимые — перелаживаются не всегда, а если и перелаживаются, то далеко не в полной мере. Весьма недвусмысленно тезис о невозможности построить абсолютно неперелагаемый налог сформулировал А.А. Соколов: «Абсолютно непереложимыми налогами мы могли бы признать только те нало-

^{*} Соколов А.А. Указ. соч. С. 377.

ги, которые *всегда и при всяких условиях не только фактически остаются, но по самой природе своей и не могут оставаться вне процессов ценообразования* (выделено нами. — Н.М.)^{*}.

Таким образом, важным выводом теории переложения является отрицание самой возможности установления абсолютно непереложимых налогов. Одновременно доказывался тезис о принципиальной невозможности установления и абсолютно переложимых налогов. Иными словами, грань между этими двумя группами налогов весьма условна.

Судить о том, перелагаем ли налог или нет, можно исходя из ряда критериев, важнейшими из которых являются следующие. Первый критерий — характер движения товарных цен: в какой степени соответствуют друг другу прирост налога и прирост цены. Если эти показатели полностью совпадают, то налог абсолютно перелагаем. Если после установления налога цена осталась на прежнем уровне, то этот налог признается абсолютно неперелагаемым. Между этими крайними состояниями находятся отчасти переложимые налоги.

Второй критерий — характер реагирования объемов производства, сбыта и потребления товаров при установлении налога. Если названные показатели после введения налога прирастают, это свидетельствует о перелагаемости нового налога.

Наконец, третий критерий перелагаемости — позволяет ли установление налога получать налогоплательщику нормальную прибыль. Если позволяет, это означает, что обремененная налогом цена приемлема для покупателей, реализация идет нормально, за товар уплачивается предложенная продавцом цена, а налог полностью переложен.

Впрочем, перечисленные тесты переложимости, взятые по отдельности, могут привести к неверным заключениям. Их использование должно быть обоснованным, критичным и комплексным.

Существенный вклад в развитие налоговой теории вообще и теории переложения в частности был сделан уже упоминавшимся нами немецким экономистом Адольфом Вагнером. Он различал переложение налогов «вперед идущее» от предложения к спросу (например, налог на табак, уплачиваемый производителями, перелажается на оптовое и розничное звено торговли и на конечного потребителя) и переложение от спроса к предложению, от потре-

^{*} Соколов А.А. Указ. соч. С. 420.

бителя к производителю. Чтобы ни одна из форм дохода не уходила из-под обложения, он предлагал следующую систему налогов: налоги на приобретение, владение и потребление.

При этом Вагнер подчеркивал преимущество налогов на потребление, которое выражалось их незаметностью для плательщика. По его мнению, их изъятие происходит с меньшими конфликтами. Организовать изъятие этих налогов легко, существует возможность регулирования потребностей (снижение потребления алкоголя, табака и др.).

Заметный вклад в разработку теории переложения налогов внесли русские экономисты. Так, известный экономист и статистик Иван Иванович Янжул (1846—1914) в своем главном труде «Основные начала финансовой науки» (1890) выделил следующие принципы переложения налогов:

1) переложение делается наиболее возможным, когда большинство плательщиков побуждается к одинаковому образу действий в спросе или предложении;

2) налог, падающий на продавцов, перелagается на покупателей легче, когда цифра его соразмеряется с ценой продаваемого товара;

3) переложение налогов невозможно для тех граждан, доходы которых постоянны;

4) относительно налогов, облагающих какой-либо источник доходов, переложение зависит от того, может ли данное лицо уклониться от налога путем перемены этого источника;

5) налоги трудно перелagаются в том случае, если они не соразмеряются с данным количеством или ценой товара.

Еще один дореволюционный русский экономист и финансист Андрей Алексеевич Исаев (1851—1924) в книге «Очерки теории и политики налогов» (1887) также обстоятельно и глубоко исследовал теоретические проблемы переложения налогов. При этом он сгруппировал условия, оказывающие влияние на процессы переложения, на условия, создаваемые финансовыми законами, и на условия, вытекающие из системы данного общественного строя. Нормы права в значительной мере способны либо вызвать процесс переложения, либо его предупредить. Влияние государства сказывается прежде всего через величину налога. Если ставка налога, по сравнению с доходами плательщика, невысока, то налог практически не перелagается. С ростом ставок возрастает мотив к переложению.

При конструировании налогов в них изначально «закладываются» те или иные возможности переложения. Исаев в своих работах

исследовал особенности переложения отдельных групп налогов. Согласно его представлениям, переложение налогов на производителя выражается в том, что он стремится при реализации продукции установить такой уровень цены, чтобы после изъятия налога получить приемлемый доход. По его мнению, существуют следующие три условия, позволяющие перелаживать прямые налоги: а) род потребности, удовлетворяемой данным товаром (услугой); б) конкуренция; в) возможность образования монопольной цены. Налоги на потребление перелаживаются при иных условиях: переложение зависит от характера потребности, удовлетворяемой облагаемым товаром, и от уровня налога.

Выводы Исаева о переложении налогов сводятся к следующему:

1) переложение имеет место по отношению к налогам на производство и потребление; не совершается относительно отдельных налогов на обращение;

2) процесс переложения, начинаясь от плательщика налога, переходит от него через ближайшие сферы в среду более отдаленную. Каждый налог, перелаживаясь своеобразно в зависимости от многих местных условий, оседает в тех группах, которые обладают наименьшей силой сопротивления;

3) продолжительное существование налога ведет к тому, что переложение проявляется в определенных формах, застывает и сам налог, который слагается при росте общественного дохода;

4) переложение не устраняет различия в налоговом бремени граждан, которое устанавливается прогрессивным обложением.

Вопросам переложения налогов посвящены некоторые части работы «Конспект лекций о народном и государственном хозяйстве» выдающегося государственного деятеля рубежа XIX–XX вв. Сергея Юльевича Витте (1849–1915). Он отмечал, что и самая совершенная налоговая система не обеспечивает полной равномерности в распределении налогового бремени среди населения, прежде всего из-за переложения налогов. Каждый участник воспроизводства, отстаивая свои экономические интересы, стремится переложить часть лежащего на нем бремени на других лиц, находящихся с ним в экономической связи. Таким образом, налоговое бремя ложится на конечного потребителя. Следовательно, необходимо учитывать изменения цен в процессе продвижения товара от изготовителя к потребителю.

В развитие теории переложения налогов большой вклад сделал русский советский финансист Владимир Николаевич Твердохле-

бов (1876–1954). В своих многочисленных монографиях по вопросам налогообложения и прежде всего в книге «Финансовые очерки» (1916) он дал подробное изложение многочисленных теорий переложения налогов, основанное на тщательном изучении научной литературы, а также собственные оригинальные выводы по этому вопросу.

Формулируя те условия, которые содействуют или, наоборот, препятствуют переложению налогов, он выделил три их группы: условия, являющиеся факторами образования цены вообще; связанные с характером облагаемого вида дохода; связанные со свойствами облагаемых объектов, а также с высотой и организацией самого налога. Особый интерес представляют его выводы относительно третьей из названных групп условий. Твердохлебов к этой группе относил следующие условия.

1. Всякий общий налог перелagается труднее, чем парциальные налоги, падающие на отдельные источники дохода, и чем сепаратные или специальные налоги, падающие на какую-либо одну группу предприятий среди других аналогичных групп предприятий. Нужно, впрочем, иметь в виду, что парциальные и специальные налоги являются более переложимыми, разумеется, только при условии, если имеется фактическая возможность для перенесения капитала в другие менее обложенные отрасли.

2. Если налог невелик, то он часто не может изменить установившихся меновых отношений и остается на непосредственном плательщике.

3. Влияние обложения готового продукта на цены средств производства зависит от того, является ли данный продукт единственным благом, производимым с их помощью; в этом последнем случае налог на продукт может быть отчасти переложен на средства производства.

4. Переложение от производителя к потребителю легче, чем от потребителя к производителю, так как производителей меньше, и они легче могут между собой сговориться, тем более что и условия рынка им лучше известны, чем отдельным потребителям.

5. Налог тем легче переложим, чем ближе момент его взимания к моменту реализации продукта (налог на фабрикат легче перелagается, чем обложение по материалу, по орудиям производства и т.п.).

6. Переложение тем легче, чем: а) соизмеримее основание налога с основанием установления цен; б) теснее зависимость цены от издержек производства.

Отсюда проистекает различная степень переложимости налогов в зависимости от их объекта и основания:

- налог на субъективный (личный) доход менее переложим, чем налоги на доход предприятия;
- прогрессивный подоходный налог труднее перелажается, чем пропорциональный;
- налог на непериодические поступления менее переложим, чем обложение периодического дохода.

Разумеется, перечисленные условия переложимости и непере-ложимости вовсе не отменяют и не заменяют собой коренного условия — участвует ли налог в процессе ценообразования или остается вне этого процесса. В первом случае он переложим, во втором — не переложим.

Твердохлебов считал, что в конкретных ситуациях действует не одно условие, а их набор, причем эти условия выступают в самых замысловатых сочетаниях, переплетаются с самыми разнообразными колебаниями конъюнктуры. Вот почему окончательного результата переложения налогов по общему правилу никогда нельзя предвидеть заранее.

Теория соотношения пропорционального и прогрессивного налогообложения. Ранее мы уже рассматривали понятие «методы налогообложения», т.е. формы зависимости между ставками налога и величиной налоговой базы, в частности доходами плательщика. Напомним, что существует равное, пропорциональное, прогрессивное и регрессивное обложение (см. раздел 1.2).

Строго говоря, самостоятельной теории с приведенным названием не существовало никогда. Вместе с тем к вопросу о соотношении пропорционального и прогрессивного обложения обращались все известные исследователи налогов. Проблематика такого соотношения «встроена» во все теоретические концепции как прошлого, так и современности. Она встает всякий раз, когда рассматриваются базовые проблемы той или иной налоговой теории: справедливости обложения, распределения налогового бремени, регулирования материального производства налоговыми методами, конструирования налоговой системы, обеспечивающей бюджет средствами, достаточными для финансирования государством принятых на себя функций, и др.

Основоположники классической буржуазной политэкономии Уильям Петти, Жан Батист Сей, а также Давид Риккардо и Дж. Тилль считали экономику устойчивой и саморегулируемой системой, в которой спрос рождает предложение и при переизбыт-

ке того или другого происходит самоуравновешивание путем перемещения производителей в дефицитные отрасли. Они отводили налогам роль источников дохода бюджета государства, а полемику вели по поводу принципов справедливости их взимания (пропорционально или прогрессивно) и размеров части изъятия, обусловленной фискальной потребностью.

Представители кейнсианства обстоятельно исследовали подоходный налог. Сам Дж. Кейнс был сторонником прогрессивного обложения доходов. От излишних сбережений он предлагал избавляться путем изъятия налогов. По его мнению, роль подоходного налога ничуть не меньше, чем роль нормы процента, особенно когда налогом устанавливается дискриминация в отношении «незаработанных» доходов, а также налога на прибыль от капитала, налога с наследств и т.п.

Кейнс обосновал возможность и целесообразность использовать налоги для изъятия доходов, помещенных в сбережения, с тем, чтобы после этого финансировать за счет изъятых средств текущие государственные расходы, а прежде всего — привлекать их для инвестирования. По Кейнсу, налоги выполняли особую роль в регулировании пропорций воспроизводства и при этом представляли собой «встроенные механизмы гибкости». Более высокие эффекты регулирования экономики достигались при относительно высоких (прогрессивных) налогах. Он объяснял это тем, что снижение ставок сопровождается уменьшением бюджетных доходов, что приводит к экономической неустойчивости.

Налоги же как стабилизатор снижают неустойчивость: во время экономического подъема облагаемые доходы растут медленнее налоговых доходов; при кризисе, наоборот, налоги снижаются быстрее, чем падают доходы. В результате обеспечивается относительно стабильная социальная обстановка. Отсюда видно, что поступления в бюджет не только зависят от величины ставки, но и связаны с изменениями величины доходов, облагаемых по прогрессивной шкале. Колебания происходят автоматически; они более значительны в налоговых поступлениях, чем в уровне доходов.

Кейнс был сторонником прогрессивности в налогообложении и по другой причине. Он считал, что налоговая система, построенная на прогрессивных налогах, стимулирует принятие риска производителем относительно инвестиций. Напомним, по мнению Кейнса, экономический рост зависит от достаточных денежных сбережений в условиях полной занятости. В условиях же безработицы крупные сбережения затрудняют рост экономики, поскольку

представляют собой пассивный источник доходов, который не вкладывается в производство. В сложившейся ситуации избыток сбережений следует изымать. Эту задачу может выполнить только государство, облагая по повышенным ставкам доходы, помещенные в сбережения, и финансируя за счет этих средств капиталовложения, а также свои текущие расходы.

В последующем учение Кейнса развили его последователи в рамках неокейнсианской концепции. По их представлению, налоги призваны обеспечить устойчивый рост, способствовать устранению диспропорций воспроизводства, прежде всего за счет гибкого регулирования налоговых ставок. Известный неокейнсианец Н. Калдор, в частности, считал, что налог на потребление, введенный по прогрессивным ставкам с применением льгот и скидок для отдельных видов товаров (например, предметов массового спроса), более справедлив, чем фиксированный налог с продаж для людей с низкими доходами.

Выводы исследователей маржиналистской теории о том, что предельная полезность дохода налогоплательщика уменьшается по мере его роста, привели к обоснованию ими принципа прогрессивности в налогообложении.

Главная идея теории экономики предложения заключается в радикальном сокращении предельных налоговых ставок, что, по мнению ее представителей, понижает прогрессивность обложения при одновременном увеличении собственных источников накопления. Лаффер предложил графическое представление зависимости между прогрессивностью обложения и доходами бюджета. Он пришел к выводу о том, что снижение налогов благоприятно воздействует на инвестиционную деятельность частного сектора. Если предприниматель не видит перспективы получения прибыли или функционирование рынка сталкивается с усиливающейся дискриминацией в форме высоких прогрессивных налогов, то экономическая активность падает. Когда налоговая ставка достигает определенного уровня, сокращаются стимулы к расширению производства, уменьшаются доходы, подлежащие обложению, и, как следствие, часть плательщиков переходит из легального в теневой сектор экономики. Лаффер оценил уровень предельной ставки для налогового изъятия в 30%. По его представлению, снижение налогов стимулирует развитие экономики. В этом случае доходы бюджета увеличиваются не за счет увеличения налоговой ставки и налогового бремени, а за счет расширения налоговой базы.

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

1. Охарактеризуйте первые общие теории налогов: теорию обмена, атомистическую теорию, теорию наслаждения и удобств, теорию налога как страховой премии.
2. Приведите основные тезисы классической теории налогообложения.
3. Как развили классическую теорию неоклассики?
4. В чем состоял вклад маржиналистов в развитие теории налогообложения?
5. Охарактеризуйте кейнсианское представление о месте налогов в наборе инструментов регулирования экономики.
6. Что нового внесли поздние последователи Дж. Кейнса — неокейнсианцы?
7. Как рассматривала проблемы налогообложения монетаристская теория?
8. В чем состоит смысл налоговой составляющей теории экономики предложения?
9. Как представлялся классикам марксизма-ленинизма процесс отмирания налогов?
10. Дайте характеристику теории соотношения прямого и косвенного налогообложения.
11. Как исторически менялись представления о делении налогов на прямые и косвенные?
12. Покажите несостоятельность теории единого налога.
13. Охарактеризуйте общие положения теории переложения налогов.
14. Охарактеризуйте общие положения теории соотношения пропорционального и прогрессивного налогообложения.

ПРИЛОЖЕНИЯ

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Механизм уплаты налога на добавленную стоимость как пример косвенного налогообложения

Самым ярким примером современного косвенного налога, установленного в налоговых системах многих стран, является налог на добавленную стоимость (НДС). В приведенной ранее табл. 2.1 сведены отличия косвенного налогообложения от прямого. В данном приложении мы покажем, что:

1) в правоотношения по поводу взимания косвенных налогов вступают три субъекта: бюджет, носитель налога (как правило, физическое лицо) и юридический налогоплательщик как посредник между ними;

2) налоговое бремя несет носитель налога, тогда как налог в бюджет поступает от него косвенным путем — через юридических налогоплательщиков;

3) величина косвенных налогов не зависит от финансовых результатов (прибыли или убытка) деятельности налогоплательщика, уплачивающего налог в бюджет;

4) косвенные налоги перелгаются продавцом на покупателя;

5) косвенные налоги имеют объектом обложения юридические факты: реализация или передача товаров (работ, услуг), выполнение строительно-монтажных работ либо ввоз товаров из-за границы. В данном приложении из всех перечисленных четырех объектов НДС в качестве примера мы рассмотрим только самый типичный из них — реализацию товаров (работ, услуг).

Поясним механизм уплаты НДС и порядок взаимоотношений налогоплательщиков и бюджета на упрощенном примере. Выделим условную технологическую цепочку, включающую производство сырья, деталей и комплектующих, готовой продукции, а также движение этой продукции по товаропроводящей сети, состоящей из организаций оптовой и розничной торговли и заканчивающейся конечным потребителем.

Конечный потребитель по закону не является плательщиком НДС, но в цене товара, приобретенного им, содержится некая сумма налога на добавленную стоимость ($\text{НДС}_{\text{кп}}$).

Рассмотрим механизм взаимодействия произвольного плательщика НДС — участника технологической цепочки с его контрагентами — поставщиком, с одной стороны, и покупателем — с другой (рис. 1).

Организация — плательщик налога выставляет покупателю счет-фактуру за проданные товары. В счете стоимость товара указывается исходя из оптовых цен ($З + П$), где $З$ — сумма, необходимая для возмещения затрат, понесенных на производство, $П$ — прибыль, необходимая для расширения производства и обеспечения социального развития плательщика. Сумма ($З + П$) после ее поступления от покупателя полностью присваивается организацией-плательщиком. Одновременно в счете-фактуре плательщик предъявляет покупателю некую бюджетную надбавку к оптовой цене, которая затем направляется в бюджет. Она пропорциональна оптовой цене и составляет 18, либо 10% этой цены (в зависимости от вида проданных товаров), т.е. соответственно $0,18(З + П)$ либо $0,1(З + П)$. Цена $[(З + П) + 0,18(З + П)]$ называется отпускной ценой и состоит, как видно из формулы, из оптовой цены и бюджетной надбавки к последней. Эту надбавку называют налогом на добавленную стоимость. Выделенный таким способом в счете-фактуре НДС называется либо «полученным», либо «выходящим», либо «налогом, предъявляемым налогоплательщиком покупателю (заказчику) товаров» ($\text{НДС}_{\text{получ}}$).

В то же время поставщик выставляет налогоплательщику в счете-фактуре сумму НДС и налогоплательщик уплачивает НДС своему поставщику. Этот НДС называется либо «уплаченным», либо «входящим», либо «налогом, предъявленным налогоплательщику продавцом (подрядчиком) товаров» ($\text{НДС}_{\text{уплач}}$).

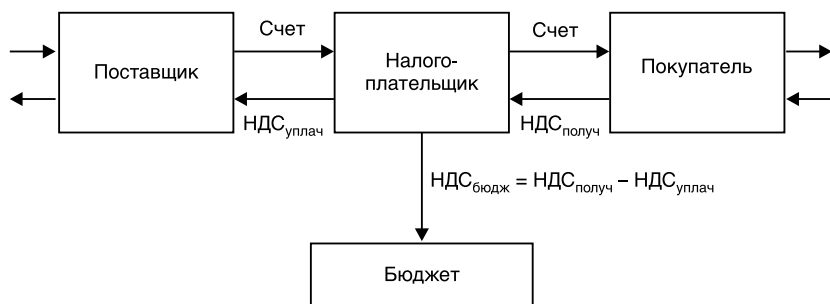


Рис. 1. Механизм взаимодействия плательщика НДС с контрагентами и бюджетом

В бюджет налогоплательщик перечисляет разницу между полученным и уплаченным налогами: $\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \text{НДС}_{\text{получ}} - \text{НДС}_{\text{уплач}}$. Суммы $\text{НДС}_{\text{уплач}}$ подлежат вычетам. Вычетам подлежат суммы НДС, предъявленные налогоплательщику при приобретении товаров на территории РФ либо уплаченные налогоплательщиком при ввозе товаров на таможенную территорию РФ. Если по закону налогоплательщик освобожден от НДС, то, реализуя товары и выставляя своему покупателю счет-фактуру, налогоплательщик ставит в счете-фактуре штамп «НДС не облагается». Налогоплательщик в этом случае не получает от покупателя в составе выручки $\text{НДС}_{\text{получ}}$.

На каждом этапе цепочки (рис. 2) к стоимости приобретенного товара добавляется новая стоимость, которая является объектом налогообложения, и величину $\text{НДС}_{\text{бюдж } i}$ можно рассматривать как налог на созданную на данном этапе добавленную стоимость. Так, $\text{НДС}_{\text{бюдж } 3}$ — это налог на добавленную стоимость, созданную в организации, производящей готовую продукцию.

Стоящая в начале цепочки организация не имеет поставщика (или допустим, что уплаченный НДС равен нулю), а потому полностью перечисляет в бюджет полученный НДС.

Если просуммировать платежи в бюджет всех организаций-налогоплательщиков: $\text{НДС}_{\text{бюдж}} = \sum_{i=1}^n \text{НДС}_{\text{бюдж } i} = (\text{НДС}_2 - 0) + (\text{НДС}_3 - \text{НДС}_2) + (\text{НДС}_4 - \text{НДС}_3) + (\text{НДС}_5 - \text{НДС}_4) + (\text{НДС}_{\text{кп}} - \text{НДС}_5) = \text{НДС}_{\text{кп}}$, то получим, что в бюджет поступила сумма, равная $\text{НДС}_{\text{кп}}$, т.е. налог в рассматриваемой цепочке полностью оплачен конечным потребителем, а суммы налога, перечисленные юридическими налогоплательщиками, — это только соответственным образом распределенная между ними величина $\text{НДС}_{\text{кп}}$.

Из вышеизложенного следует, что продавец предъявляет покупателю бюджетную надбавку исходя не из добавленной, а из всей стоимости. По сути, предъявляется некий налог со всего оборота. Облагать же необходимо, как следует из названия налога, добавленную стоимость. Налогоплательщик перечисляет в бюджет разницу между полученным от покупателя налогом с оборота и уплаченным поставщику налогом с оборота. Эта разница и представляет собой налог на добавленную стоимость. Такой метод расчета НДС называют инвойсным методом (*invoice method*), или методом счетов-фактур.

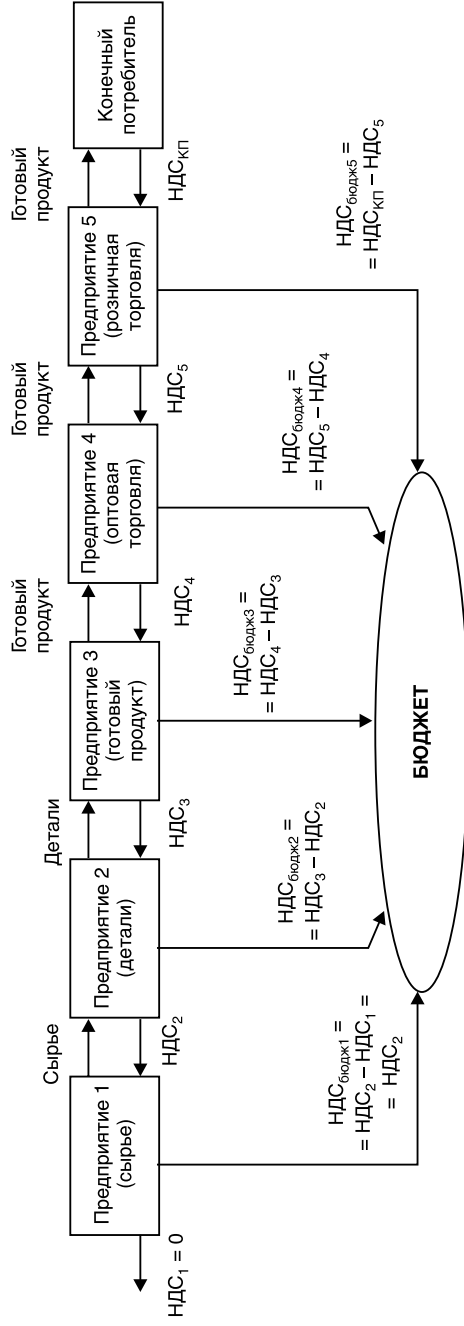


Рис. 2. Механизм уплаты НДС

Нетрудно заметить, что НДС_{уплач} и НДС_{получ}, с одной стороны, и НДС_{бюдж} — с другой, имеют различную природу. Первые могли бы называться либо бюджетными надбавками к оптовой цене, либо налогами с оборота, соответственно уплаченными и полученными. А второй является в полной мере налогом на добавленную стоимость. Именно его юридический налогоплательщик перечисляет в бюджет. К сожалению, сложилась терминологическая традиция признавать все эти составляющие налогом на добавленную стоимость.

Итак, НДС как одна из форм косвенных налогов попадает в бюджет от граждан — физических лиц, но сами граждане его не вносят. Однако, приобретая товары, в цену которых уже включен этот налог, они являются его носителями, хотя перечисляют НДС в бюджет не они, а продавцы соответствующих товаров. НДС, как и вообще косвенные налоги, реально платят те, кто несет расходы. Косвенных налогов платят больше те, кто приобретает товаров на большую сумму. Косвенные налоги — это налоги на расходы. Кто больше расходует, тот и платит больше.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Таможенные режимы

Таможенный режим — таможенная процедура, определяющая совокупность требований и условий, включающих: • порядок применения в отношении товаров и транспортных средств пошлин, налогов и запретов и ограничений, установленных в соответствии с законодательством РФ о госрегулировании внешней торговой деятельности; • статус товаров и транспортных средств для таможенных целей в зависимости от целей их перемещения через границу и использования в РФ либо за ее пределами	
I. Основные таможенные режимы	
1. Выпуск для внутреннего потребления	Ввезенные в РФ товары остаются здесь без обязательства об их вывозе
2. Экспорт	Товары, находящиеся в свободном обращении в РФ, вывозятся из нее без обязательства об обратном ввозе
3. Международный таможенный транзит	Иностранные товары перемещаются по РФ под таможенным контролем между местом их прибытия в РФ и местом их убытия из нее (если это является частью их пути, который начинается и заканчивается за пределами РФ) без уплаты пошлин, налогов, а также без применения к ним запретов и ограничений экономического характера
II. Экономические таможенные режимы	
4. Переработка на таможенной территории	Ввезенные товары используются в РФ в течение установленного срока (срока переработки) для целей проведения операций по переработке с полным условным освобождением от уплаты пошлин, налогов при условии вывоза продуктов переработки из РФ в определенный срок. В отношении ввезенных товаров, помещаемых под этот режим, применяются все запреты и ограничения
5. Переработка для внутреннего потребления	Ввезенные товары используются в РФ в течение установленного срока (срока переработки) для целей проведения операций по переработке с полным условным освобождением от уплаты пошлин с последующим выпуском продуктов переработки для свободного обращения с уплатой пошлин по ставкам, применяемым к продуктам переработки. В отношении ввезенных товаров, помещаемых под этот режим, применяются все запреты и ограничения

6. Переработка вне таможенной территории	Товары вывозятся из РФ для целей проведения операций по переработке в течение установленного срока (срока переработки) с последующим ввозом продуктов переработки с полным или частичным освобождением от уплаты ввозных пошлин, налогов. Товары вывозятся из РФ в соответствии с этим режимом с полным условным освобождением от уплаты вывозных пошлин. К вывозимым товарам не применяются запреты и ограничения экономического характера. При вывозе товаров в соответствии с этим режимом освобождение от уплаты, возврат либо возмещение внутренних налогов не производятся
7. Временный ввоз	Иностранные товары используются в течение определенного срока (срока временного ввоза) в РФ с полным или частичным условным освобождением от уплаты пошлин, налогов и без применения к ним запретов и ограничений экономического характера
8. Таможенный склад	Ввезенные в РФ товары хранятся под таможенным контролем без уплаты пошлин, налогов и без применения запретов и ограничений экономического характера, а товары, предназначенные для вывоза, хранятся под таможенным контролем
9. Свободная таможенная зона (свободный склад)	Режим устанавливается в соответствии с законодательством РФ, регулирующим правоотношения по его установлению и применению. Иностранные товары размещаются и используются в пределах территории особой экономической зоны без уплаты таможенных пошлин и НДС, а также без применения к ним запретов и ограничений экономического характера, установленных в соответствии с законодательством РФ о госрегулировании ВТД, а российские товары размещаются и используются на условиях, применяемых к вывозу в соответствии с режимом экспорта с уплатой акциза и без уплаты вывозных пошлин (Федеральный закон от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации»)
III. Завершающие таможенные режимы	
10. Реимпорт	Товары, ранее вывезенные из РФ, ввозятся в РФ в установленные сроки без уплаты пошлин, налогов и без применения к ним запретов и ограничений экономического характера. Товары, помещенные под этот режим, рассматриваются как выпущенные для свободного обращения
11. Резкспорт	Товары, ранее ввезенные в РФ, вывозятся из нее без уплаты или с возвратом уплаченных сумм ввозных пошлин, налогов и без применения к ним запретов и ограничений экономического характера
12. Уничтожение	Иностранные товары уничтожаются под таможенным контролем без уплаты пошлин, налогов, а также без применения к ним запретов и ограничений экономического характера
13. Отказ в пользу государства	Товары безвозмездно передаются в федеральную собственность без уплаты пошлин, налогов, таможенных сборов, а также без применения к ним запретов и ограничений экономического характера

IV. Специальные таможенные режимы	
14. Временный вывоз	Товары, находящиеся в свободном обращении в РФ, могут временно использоваться за пределами РФ с полным условным освобождением от уплаты вывозных пошлин и без применения к ним запретов и ограничений экономического характера. При временном вывозе освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов не производится
15. Беспшлинная торговля	Иностранные товары, ввезенные в РФ, или российские товары продаются в розницу физическим лицам, выезжающим за пределы РФ, непосредственно в магазинах беспошлинной торговли без уплаты пошлин, налогов, а также без применения к ним запретов и ограничений экономического характера. Продажа товаров в магазинах осуществляется под таможенным контролем в РФ в пунктах пропуска через государственную границу РФ. При помещении российских товаров под этот режим производятся освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов. При помещении иностранных товаров под этот режим производится возврат ранее уплаченных ввозных пошлин, налогов, если такой возврат предусмотрен при фактическом вывозе их из РФ
16. Перемещение припасов	Товары, предназначенные для использования на морских (речных) судах, воздушных судах и в поездах, используемых для платной международной перевозки пассажиров либо для платной или бесплатной международной промышленной либо коммерческой перевозки товаров, а также товары, предназначенные для продажи членам экипажей и пассажирам, перемещаются через границу без уплаты пошлин, налогов и без применения запретов и ограничений экономического характера. При вывозе товаров, помещенных под этот режим, освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов не производится, если не установлено иное
17. Иные специальные таможенные режимы	Режимы предусматривают полное освобождение товаров от пошлин, налогов, а также неприменение к ним запретов и ограничений экономического характера. Возврат уплаченных пошлин, налогов, а также освобождение от уплаты, возврат или возмещение внутренних налогов при помещении товаров под эти режимы не производятся, за исключением случаев, когда избранный специальный режим изменен на режим экспорта. Иные требования и условия помещения товаров под эти режимы, а также ограничения на пользование и распоряжение товарами, помещенными под эти режимы, определяются Правительством РФ

РЕКОМЕНДУЕМАЯ ЛИТЕРАТУРА

- Винницкий Д.Р.* Российское налоговое право. СПб., 2003.
- Крохина Ю.А.* Налоговое право: Учебник. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006.
- Кучеров И.И.* Налоговое право России: Курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2006.
- Кучерявенко Н.П.* Курс налогового права. В 6 т. Харьков: Легас, 2002.
- Миляков Н.В.* Налоги и налогообложение: Учеб. пособие. М.: КНОРУС, 2006.
- Миляков Н.В.* Налоги и налогообложение: Учебник. М.: ИНФРА-М, 2008.
- Миляков Н.В.* Налог на добавленную стоимость: Учебно-практическое пособие. М.: КНОРУС, 2006.
- Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2005.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие.....	3
ГЛАВА 1	
НАЛОГИ И СБОРЫ.....	6
1.1. Понятие налога и сбора: их социально-экономическая сущность и основные признаки	6
1.2. Порядок установления налогов и сборов. Налогоплательщики и элементы налогообложения.....	16
1.3. Функции налогов	61
1.4. Принципы налогообложения	63
ГЛАВА 2	
СИСТЕМА НАЛОГОВ И СБОРОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.....	69
2.1. Классификация налогов	69
2.2. Понятие налоговой системы и принципы ее построения	83
2.3. Налоговая система Российской Федерации: этапы становления в постсоветский период, современное состояние.....	88
ГЛАВА 3	
НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА И ПОРЯДОК ИХ РЕАЛИЗАЦИИ. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ.....	96
3.1. Понятие нормы налогового права, ее структура. Нормы налогового права и статьи Налогового кодекса Российской Федерации. Виды налоговых норм и их основные признаки	96
3.2. Реализация налогового права: понятие и основные формы реализации налогового права.....	107
3.3. Толкование норм налогового права: понятие и значение. Способы, виды и стадии толкования	110
3.4. Официальные разъяснения финансовых и налоговых органов по вопросам применения налогового законодательства	121

3.5. Налоговые правоотношения: понятие и основные признаки. Участники налоговых правоотношений.....	128

ГЛАВА 4

НАЛОГОВОЕ ПРАВО В СИСТЕМЕ ЮРИДИЧЕСКИХ НАУК..... 147

4.1. Предмет и метод налогового права. Налоговое право как самостоятельная отрасль права	147
4.2. Понятие и виды источников (форм) налогового права. Систематизация налогового законодательства: понятие и виды (инкорпорация, консолидация, кодификация)	150
4.3. Действие законодательных и нормативных правовых актов во времени, пространстве, по кругу лиц	162
4.4. Использование для целей налогообложения норм из источников неналоговых отраслей права	164
4.5. Взаимодействие налогового права с другими отраслями права	166

ГЛАВА 5

НАЛОГОВОЕ ПРОИЗВОДСТВО. ОБЩИЕ ПРАВИЛА ИСПОЛНЕНИЯ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ..... 183

5.1. Порядок исчисления налога	183
5.2. Порядок и сроки уплаты налогов и сборов. Изменение срока их уплаты.....	204

ГЛАВА 6

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ..... 222

6.1. Общие положения о налоговом контроле.....	222
6.2. Налоговый учет организаций и физических лиц.....	228
6.3. Налоговые проверки. Порядок проведения камеральных и выездных налоговых проверок	236

ГЛАВА 7

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ И ПРЕСТУПЛЕНИЙ 248

7.1. Общие положения о налоговой ответственности	248
7.2. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение	254
7.3. Налоговые преступления: их основания и составы.....	261

ГЛАВА 8

МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ.....267

- 8.1. Налоговая юрисдикция государств 267
- 8.2. Особенности налогообложения прибыли иностранных организаций от деятельности в России. Постоянное представительство иностранной организации 277
- 8.3. Разграничение юрисдикции государств в области налогообложения. Международное двойное налогообложение и порядок его избежания 290

ГЛАВА 9

РАЗВИТИЕ НАУЧНЫХ ЭКОНОМИКО-ПРАВОВЫХ КОНЦЕПЦИЙ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ 318

- 9.1. История и общие положения налоговых теорий 318
- 9.2. Общие теории налогов.....320
- 9.3. Частные теории налогов 355

ПРИЛОЖЕНИЯ.....371

Приложение 1

Механизм уплаты налога на добавленную стоимость
как пример косвенного налогообложения.....371

Приложение 2

Таможенные режимы.....376

Рекомендуемая литература 379

По вопросам приобретения книг обращайтесь:

Отдел продаж «ИНФРА-М» (оптовая продажа):

127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в, тел.: (495) 380-4260; факс: (495) 363-9212
E-mail: books@infra-m.ru

•

Магазин «Библиосфера» (розничная продажа):

109147, Москва, ул. Марксистская, д. 9, тел. (495) 670-5218, 670-5219

•

Отдел «Книга—почтой»:

тел. (495) 363-4260 (доб. 232, 246)

•

Центр комплектования библиотек:

119019, Москва, ул. Моховая, д. 16 (Российская государственная библиотека, кор. К)
тел. (495) 202-9315

Учебное издание

Николай Викторович Миляков

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

Учебник

Редактор *Т.И. Никитина*

Корректор *М.В. Литвинова*

Оригинал-макет подготовлен в Издательском Доме «ИНФРА-М»

ЛР № 070824 от 21.01.93 г.

Подписано в печать 25.01.2008.

Формат 60х90/16. Бумага офсетная. Гарнитура Newton.

Усл. печ. л. 24,0. Уч.-изд. л. 23,74.

Тираж 2500 экз. Заказ №

Издательский Дом «ИНФРА-М»

127282, Москва, ул. Полярная, д. 31в

Тел.: (495) 380-05-40, 380-05-43. Факс: (495) 363-92-12

E-mail: books@infra-m.ru <http://www.infra-m.ru>