

Оглавление

	Введение	4
Глава 1	Понятие налогов и их система, функции, принципы. Источники налогового права.....	6
Глава 2	Субъекты налоговых правоотношений и их правовой статус.....	25
Глава 3	Особенности применения налогово-правовых норм.....	41
Глава 4	Элементы налогообложения.....	48
Глава 5	Исполнение налоговой обязанности по уплате налогов и сборов.....	61
Глава 6	Понятие, формы и виды налогового контроля	73
Глава 7	Налоговые правонарушения и налоговая ответственность.....	89
Глава 8	Федеральные, региональные и местные налоги и сборы.....	107
	Список литературы.....	123
	Примерные тесты с ответами по курсу «Налоговое право».....	127
	Перечень вопросов для подготовки контрольной работы.....	136

Введение

Проведение экономической реформы в России, происходящие коренные изменения в политической, социально-экономической и иных связанных с формированием рыночных отношений сферах жизни страны, привели к серьёзному обновлению законодательства в сфере предпринимательской деятельности и выдвинули институты налогового права в качестве одного из важнейших инструментов реализации государственной политики.

Курс «Налоговое право» занимает важное место в системе юридических наук, поскольку изучает вопросы функционирования налоговой системы, правовых основ установления и взимания налогов и сборов – главного финансового источника обеспечения деятельности государства, а также рассматривает проблемы юридической квалификации и документирования налоговых правонарушений и преступлений и виды ответственности за их совершение.

Эти правовые институты имеют непосредственное отношение к деятельности органов внутренних дел Российской Федерации, в ведении которых наряду с традиционными видами экономических преступлений находятся вопросы борьбы с такими набирающими размах и обороты новыми видами правонарушений в сфере экономики, как сокрытие доходов от налогообложения. В связи с этим успешная борьба с преступностью невозможна без глубокого знания сотрудниками органов внутренних дел структуры налоговой системы государства, прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, форм проведения налогового контроля, методики выявления и документирования налоговых правонарушений и преступлений.

Курс налогового права является комплексной учебной дисциплиной, базирующейся на научных положениях гражданского, предпринимательского, финансового, административного и уголовного права. Изучение данной дисциплины рассматривается как составная часть подготовки юристов высшей квалификации. В связи с этим основной целью её преподавания является усвоение основ функционирования налоговой системы государства, формирование и развитие у обучаемых научного мировоззрения, выработка навыков ориентирования в налоговом законодательстве и умений использования его в своей профессиональной деятельности.

Особенностью курса является то обстоятельство, что в настоящее время активно претворяется в жизнь нормотворческая политика государства по изменению и совершенствованию налогового законодательства, направленная с одной стороны на снижение налогового бремени, упрощение и демократизацию действующей системы налогов и сборов, а с другой стороны – на повышение эффективности противодействия фактам нарушения законности и пресечение налоговых правонарушений и преступлений.

Глава 1.

Понятие налогов и их система, функции, принципы. Источники налогового права

Происходящие серьезные перемены в экономике страны стимулируют рост общественного интереса к налоговым отношениям. Активные поиски законодателями и экономистами работающей модели налоговой системы все больше выявляют связанные с нею новые (а зачастую и старые) проблемы законодательства. Этому способствует и прямая зависимость государственного бюджета от налоговых поступлений, которая сделала налоговый метод государственного управления одним из главных в системе управления рынком и социально-экономическим развитием общества.

Налоговые законодательные и нормативные акты содержат основные экономические и юридические параметры, обеспечивающие комплексную правовую регламентацию налогового метода в управлении экономикой и государственными финансами.

Формирование в России предпринимательских отношений, разнообразие форм собственности, становление общепризнанных принципов защиты прав человека — все это требует от налогового регулирования таких путей и подходов, которые диктуются не только потребностями государства и бюджета, но и законами рыночной экономики, основанными на борьбе за выживание хозяйствующих субъектов условиях конкуренции и приумножения частной собственности.

Процесс становления норм налогового законодательства выявил особую актуальность многих институтов налогового законодательства и сфер налоговых отношений. Налоговое законодательство становится важнейшим регулятором социально-экономического развития общества и непосредственно затрагивает жизненные интересы граждан и бюджетные интересы государства. В этих условиях особенное значение приобретает институт защиты прав налогоплательщиков как непосредственных участников предпринимательской деятельности. Именно они в процессе налоговой реформы и становления налогового законодательства испытывают на себе всю остроту проблем, связанных с неурегулированностью ключевых моментов имущественных и властных налоговых отношений.

Анализ норм налогового права, механизма их действия и проблем кодификации необходим для осмысления перспектив становления налогового права как отрасли в системе финансового права и базового кодифицированного акта — Налогового кодекса РФ (далее – НК РФ).

Развитие налогового законодательства невозможно без комплексного и системного подхода к применению налоговых норм. Для понимания пределов действия норм различных отраслей права, связанных с налоговым законодательством, важен анализ различных правовых методов и принципов. Налоговые законы разрабатываются исходя из режима специального регулирования управленческих и имущественных отношений при налогообложении. В результате нередко противоречивые ситуации, порожденные гражданско-правовым характером имущественных отношений и административно-правовым характером налоговых отношений, для урегулирования которых необходимы нормы специальных налоговых законов.

Отсутствие всестороннего законодательного регулирования властных и имущественных налоговых отношений вынуждает практиков прибегать к аналогии права, принципам справедливости и целесообразности, что не всегда допустимо в налоговых отношениях.

1. Сущность и функции налогов и сборов

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

НК РФ устанавливает (ст. 3): ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. В связи с этим особое значение приобретают признаки налогов, к которым относятся:

- императивно-обязательный характер;
- индивидуальная безвозмездность;
- денежная форма;

– публичный и нецелевой характер налогов.

Рассмотрим указанные признаки подробнее.

Императивно-обязательный характер. Уплата налога является конституционно-правовой обязанностью, а не благотворительным взносом. Налогоплательщик не вправе отказаться от исполнения налоговой обязанности. Этим налоговые платежи отличаются от такого вида бюджетных доходов, как безвозмездные перечисления, предусмотренные ст.41 БК РФ.

Индивидуально безвозмездный характер. Уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить в пользу данного, персонально определенного налогоплательщика конкретные действия.

Данный признак отличает налоги от сборов, носящих частично возмездный характер. Уплата сбора предполагает встречные действия государства в интересах налогоплательщика. Это может быть выдача лицензии, предоставление права торговли или парковки автотранспорта, обеспечение правосудием, совершение регистрационных или иных юридически значимых действий. Частное лицо связывает с уплатой сбора достижение определенных благ. Уплатив сбор, налогоплательщик вправе требовать от государства совершения соответствующих действий, в том числе и через суд.

Денежный характер. Исторически потребности государств и других участников правоотношений в докапиталистическую эпоху удовлетворялись в форме натурального обмена.

НК РФ определяет налог как исключительно денежный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Средство платежа – валюта РФ. В качестве исключения, согласно п.3 ст.45 НК РФ, иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Публично-нецелевой характер. Налоговые платежи – безусловный атрибут государства, без которого оно не может существовать. Именно налоги и сборы составляют подавляющую часть доходных источников государства и муниципальных образований (иногда до 90 %). Их функциональное назначение состоит в финансовом обеспечении реализуемой государством внутренней и внешней политики, то есть в обеспечении нор-

мальной жизнедеятельности общества. Как указал КС РФ, уплата налоговых платежей имеет целью обеспечивать расходы публичной власти.

В зарубежной литературе к функциям налогов относят:

- 1) финансирование расходов государства;
- 2) перераспределение доходов государства в пользу беднейших граждан;
- 3) внеэкономическое регулирование производства в целях повышения его эффективности.

Налоги следует отличать от сборов, пошлин или взносов.

Под сбором понимается 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).

Привлечение денежных средств в результате предоставления определенных прав и выдачи разрешений (лицензий) осуществляется в результате:

- 1) установления государственной монополии на производство определенных видов товаров, выполнение работ, оказание услуг и, следовательно, исключения свободного доступа иных субъектов в эти сферы деятельности;

- 2) предоставления на возмездной основе отдельным частным субъектам права заниматься деятельностью, отнесенной к монополии государства.

Следовательно, уплата сбора или пошлины всегда сопровождается определенной целью частного субъекта получить возмездную услугу от государства

Законодательно установленное определение сбора показывает, что в его содержании объединены юридические признаки взносов за оказание государством возмездных услуг, совершение определенных действий, т. е. используемое в НК РФ понятие сбора включило и понятие пошлины.

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

- обязательность уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды;
- адресное поступление в бюджеты или фонды, за которыми они закреплены;

– изъятие на основе законодательно закрепленной формы и порядка поступления;

– возможность принудительного способа изъятия;

– контроль единой системы налоговых органов.

В то же время налог и сбор четко разграничиваются по следующим юридическим характеристикам.

1. По значению. Налоговые платежи в современных условиях являются основным источником образования бюджетных доходов. Остальные виды обязательных платежей имеют меньшее значение.

2. По цели. Цель налогов – удовлетворение публичных потребностей государства или муниципальных образований; цель сборов – удовлетворение только определенных потребностей или затрат государственных (муниципальных) учреждений.

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

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

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

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

Налогообложение – сбор, взимаемый центральным правительством или местными органами власти с физических лиц и корпоративных организаций для финансирования расходов государства, а также в качестве средства проведения фискальной политики. Платежи за особые услуги, оказанные плательщику или для плательщика, не рассматриваются как налогообложение.

Функции налогообложения:

- фискальная,
- распределительная,
- регулирующая,

- контрольная,
- стимулирующая (внешнеэкономическая).

2. Предмет и метод налогового права

Под термином «налоговое право» понимаются:

- отрасль законодательства;
- подотрасль науки финансового права;
- учебная дисциплина.

Налоговое право – совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению и взиманию налогов в бюджетную систему и в предусмотренных случаях – внебюджетные государственные и муниципальные целевые фонды с организаций и физических лиц.

Налоговое право представляет собой подотрасль финансового права, однако ранее оно выделялось как финансово-правовой институт. Дискуссия о самостоятельном характере налогового права в значительной степени была обусловлена осуществленной в 1998 г. кодификацией налогового законодательства (принятие части первой НК РФ).

Большинство ученых, которые исследуют вопросы финансового права, придерживаются мнения о встроенности в него налогового права.

В период неразвитости рыночных отношений и законодательного приоритета публичной собственности налоговое право рассматривалось не более чем как составная часть в правовом институте государственных доходов. Переход к рыночным формам хозяйствования, признание равенства всех форм собственности и, следовательно, возникшая необходимость законодательной модели сочетания частных и публичных интересов обусловили принятие значительного числа нормативных правовых актов, регулирующих налоговый механизм. В результате активного развития налогового права оно стало характеризоваться по отношению к финансовому праву РФ как его подотрасль.

Порядок взимания налогов и сборов урегулированы налоговым законодательством, которое представляет собой совокупность нормативных правовых актов, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения, возникающие по поводу установления, введения, взимания налогов и сборов в бюджетную систему, осуществления налогового контроля и привлечения к налоговой ответственности.

Поэтому налоговое право как одна из подотраслей финансового права становится его крупнейшей составной частью с перспективой дальнейшего развития. В последнее время происходят существенные изменения налогового права. Это касается его структуры и общего содержания, а также конкретных норм. Таким образом, формирующееся налоговое право РФ призвано сыграть важную роль в экономических и социальных преобразованиях, в развитии производства и укреплении финансов страны.

Кроме того, налоговое право как отрасль законодательства включает в себя не только упомянутые нормы финансового права, но и других отраслей права (административного, гражданского, уголовного и др.), касающиеся системы налогообложения, контроля и ответственности в этой сфере.

Налоговое право как учебная дисциплина изучается в рамках спецкурса. Такой подход в современных условиях возросшей роли налогов и налоговой деятельности также имеет положительные стороны, поскольку способствует углубленному комплексному изучению данных вопросов.

Налоговое право является составной частью единой системы российского права, но вместе с тем оно имеет свой предмет правового регулирования и особое сочетание методов воздействия на общественные отношения, что свидетельствует об относительной самостоятельности налогового-правовых норм.

Все отрасли или подотрасли права различаются, прежде всего, по предмету правового регулирования. При этом предмет отвечает на вопрос – что изучает данная отрасль?

Предмет налогового права – совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В сферу налогового правового регулирования входят общественные отношения:

- по установлению, введению и взиманию налогов и сборов;
- возникающие в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязательств;

- возникающие в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового законодательства;
- возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- возникающие в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений;
- возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Основные отличительные признаки отношений, составляющих предмет налогового права:

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

Метод налогового права – совокупность юридических приемов, средств, способов, отражающих своеобразие воздействия данной подотрасли права на отношения налоговой сферы.

Основные методы налогового права:

– *метод властных предписаний* (императивный, командно-волевой) – способ правового воздействия, где государство самостоятельно устанавливает процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений; также определяется мера должного поведения и обеспечивается принудительное воздействие в случае неисполнения установленных предписаний;

– *метод рекомендаций и согласования* – метод, который используется при принятии разъяснений, устанавливает функции и образцы рекомендаций, а также при определении направленности совместной работы фискальных органов, частично при определении предметов ведения по отдельным вопросам налогообложения (ст. 72 Конституции РФ);

– *диспозитивный метод* – способ правового воздействия, связанный равноправием сторон, координацией, основанной на дозволениях.

Данный метод используется крайне редко и выражается, например, в предоставлении частному субъекту возможности формировать свою налоговую политику, получении отсрочки исполнения налоговых обязанно-

стей, заключении договоров на получение налогового кредита или инвестиционного налогового кредита, проведении зачета задолженности государства перед поставщиками товаров (работ, услуг) посредством зачета встречного требования по исполнению налоговой обязанности.

Налоговое право является подотраслью финансового права, имеющей свою собственную *систему*, представляющую собою внутреннюю структуру (строение, организация), которая складывается из последовательно расположенных и взаимосвязанных правовых норм, объединенных единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов данного регулирования... Ее построение обусловлено не только структурой законодательства о налогах и сборах, но и потребностями практики налогообложения, которая существенно влияет на формирование норм и институтов налогового права, помогает определить их роль в процессе аккумуляции государственных и муниципальных денежных средств.

Налоговое право представляет собой совокупность создаваемых и охраняемых государством норм. Все налогово-правовые нормы согласованы между собой, в результате чего образуется их взаимозависимая целостная система с определенным внутренним строением.

Системе налогового права свойственны такие *характерные черты*, как единство, различие, взаимодействие, способность к делению, объективность, согласованность, материальная обусловленность, процессуальная реализация.

По общему правилу налоговое право делится на две части – Общую и Особенную.

В *Общую часть* включаются нормы, которые устанавливают основные принципы, правовые формы и методы правового регулирования налоговых отношений, состав системы налогов и сборов, общие условия установления и введения налогов и сборов, права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, систему государственных органов, осуществляющих налоговую деятельность, разграничение их полномочий в данной сфере, основы налогово-правового статуса других субъектов, формы и методы налогового контроля, а также способы и порядок защиты прав налогоплательщиков.

Институты Общей части налогового права содержат те нормы права, действие которых распространяется на все регулируемые этой подотрас-

лью правоотношения. Положения Общей части налогового права конкретизируются в институтах его Особенной части.

Особенную часть налогового права образуют нормы, которые детально регламентируют определенные виды налогов и сборов, порядок их исчисления и уплаты, а также специальные налоговые режимы (единый сельскохозяйственный налог, упрощенная система налогообложения, единый налог на вмененный доход для отдельных видов деятельности, налогообложение при выполнении соглашений о разделе продукции).

Безусловно, в огромном множестве налогово-правовых норм неизбежно возникают коллизии и разночтения, но в своей совокупности они представляют собой единую систему с собственными внутренними закономерностями и тенденциями. Построение этой системы, которая основана на существующих налоговых отношениях, предоставляет возможность более правильного применения финансово-правовых норм и таким образом, содействует укреплению законности и выполнению налоговым правом регулирующей и охранительной функций.

Налоговое право и конституционное право. Конституционное право занимает ведущее место в правовой системе, поскольку содержит основополагающие нормы и принципы других отраслей права. Конституционно-правовое регулирование налоговых отношений предопределено их публичной значимостью и государственно-властной природой. Нормы Конституции РФ не только закрепили всеобщую обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. 57), но и предусмотрели систему правовых гарантий, обеспечивающих компромисс между соблюдением прав налогоплательщиков и фискальных интересов государства.

Налоговое право и финансовое право. О том, что налоговое право входит в систему финансового права, свидетельствует частичное совпадение границ предмета правового регулирования. Предметом финансового права являются общественные отношения, складывающиеся в процессе образования, распределения и использования государственных (муниципальных) денежных средств. Предмет налогового права составляют общественные отношения, направленные на аккумулирование государственных (муниципальных) денежных фондов и, таким образом, являющиеся частью предмета финансового права. Весомым аргументом служит конституционно установленный принцип единства финансовой политики. Нало-

говая политика является частью финансовой, которая имеет по отношению к первой определяющее значение.

Налоговое право и бюджетное право. Являясь частью системы финансового права, налоговое право взаимодействует с иными финансово-правовыми общностями. Так, образование бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов в большей степени осуществляется на основе норм налогового права, регулирующих государственные доходы. Отношения же, складывающиеся в процессе установления и взимания налогов, проведение налогового контроля и т. п., не составляют предмета бюджетного права. Значит, предмет налогового права только частично совпадает с границами бюджетно-правового регулирования.

Налоговое и гражданское право. Налоговые правоотношения, будучи формой ограничения права частной собственности, тесно связаны с гражданско-правовым регулированием. Однако установлен приоритет налоговых норм над гражданскими – согласно ст. 2 ГК РФ не относятся к числу гражданских имущественные отношения, регулируемые налоговым, финансовым и административным законодательством. Налоговые отношения возникают на основе фактических имущественных отношений, правовой формой которых выступают гражданские отношения.

Налоговое и административное право. В механизм правового регулирования налоговых отношений включены органы исполнительной власти, реализующие государственно-властные полномочия. Административное право определяет правовой статус государственного аппарата.

Налоговое и уголовное право. С одной стороны, одним из объектов уголовно-правовой охраны являются фискальные интересы государства. С другой – квалификация некоторых преступлений невозможна без обращения к нормам налогового права.

3. Источники налогового права

3.1. Источники налогового права: понятие и классификация

Состав источников налогового права (как подотрасли финансового права) определяется принципом федерализма и действием местного самоуправления в стране.

Источники налогового права – это внешние формы его выражения, т. е. правовые акты представительных и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, содержащие нормы,

которые регулируют вопросы установления, введения и взимания налогов и сборов, отношения в сфере налогового контроля и отношения по привлечению к ответственности за налоговое правонарушение.

Налоговый Кодекс РФ к источникам налогового права относит:

1. международные договоры Российской Федерации,
2. Налоговый кодекс РФ,
3. федеральные законы и законы Российской Федерации,
4. законы и иные нормативные акты законодательных органов субъектов РФ
5. нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления;

Значение источников налогового права:

– они являются неотъемлемой частью финансового правотворчества, которое представляет одно из основных направлений финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления.

– источники налогового права представляют собой форму существования налоговых норм, т. е. внешнее выражение общеобязательных правил поведения субъектов в налоговых отношениях.

Существуют определенные особенности вступления в законную силу нормативных правовых актов о налогах и сборах. Так, по общему правилу акт налогового законодательства может вступить в силу при одновременном наличии двух условий:

- а) не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования;
- б) не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Особые правила вступления в законную силу определены для актов налогового законодательства, вводящих налоги и сборы, – не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но в любом случае не ранее истечения месячного срока с момента их официального опубликования.

Согласно ст. 57 Конституции РФ законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Тем самым, данное положение, во-первых, ограничивает законодателя в возможности придания закону обратной силы, во-вторых, гарантирует конституционное право на защиту от придания обратной силы законам, ухудшающим положением налогоплательщиков, в том числе на

основании нормы, устанавливающей порядок введения таких законов в действие.

Источники налогового права обладают следующими *свойствами*:

- формальная определенность;
- общеобязательность, охраняемая возможностью государственного принуждения;
- законность, заключающаяся в наличии юридической силы.

Вместе с тем источники налогового права имеют *характерные черты*, отличающие их иных нормативных правовых актов:

- они регулируют общественные отношения, составляющие предмет налогового права
- принимаются только теми органами государства и местного самоуправления, правотворческая компетенция которых предусмотрена НК РФ;
- источники налогового права характеризуются множественностью, обусловленной принципом разделения властей и федеративной природой российского государства.

НК РФ – первый опыт кодификации налогового законодательства в Российской Федерации. Цель кодификации состоит в том, чтобы систематизировать и законодательно закрепить органичность, взаимосвязанность и взаимозависимость правовых норм, устранив произвол в их понимании и применении.

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

НК РФ определяет правовую базу регулирования всех стадий налоговых отношений. В нем:

- закреплён исчерпывающий перечень налогов и сборов, взимаемых на территории Российской Федерации, принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
- определены основания возникновения, изменения, прекращения и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов;

– установлен порядок проведения налогового контроля, виды налоговых проверок, сроки их проведения и периодичность, оформление результатов проверок;

– закреплены общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также установлены виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение;

– регламентирован порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.

Таким образом, НК РФ является кодифицированным источником законодательства о налогах и сборах.

НК РФ состоит из двух частей.

Часть первая НК РФ от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ принята Государственной Думой 16 июля 1998 года и одобрена Советом Федерации 17 июля 1998 года. Данный законодательный акт был введен в действие с 1 января 1999 года.

Первая часть устанавливает: законодательство и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах; систему налогов и сборов в РФ; правовой статус участников налоговых правоотношений; общие правила исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; способы обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов; порядок оформления и подачи налоговой декларации; основы налогового контроля; виды и составы налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение; процедуры обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Вторая часть НК РФ регламентирует порядок исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов, а также специальный налоговый режим.

Часть вторая НК РФ принята Государственной Думой 19 июля 2000 года и одобрена Советом Федерации 26 июля 2000 года.

НК РФ - нормативный правовой акт прямого действия, который исключает детализацию или разъяснение подзаконными нормативными актами.

Нормативный правовой акт – это правовой акт, принятый полномочным на то органом и содержащий правовые нормы, т. е. предписания общего характера и постоянного действия, рассчитанные на многократное применение.

НК РФ разделяет нормативные правовые акты по органам государственной власти:

- нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти,
- нормативные правовые акты органов исполнительной власти субъектов РФ,
- нормативные правовые акты исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Соответственно федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Налоговое законодательство оговаривает *условия*, при наличии которых нормативный правовой акт о налогах и сборах не может применяться либо признается недействительным. Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим НК РФ, если такой акт:

- 1) издан органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка;
- 2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов;
- 3) изменяет содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены НК РФ;
- 4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные НК РФ;

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные НК РФ;

6) разрешает или допускает действия, запрещенные НК РФ;

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

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных НК РФ, либо использует эти категории в ином значении;

9) иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений НК РФ.

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

Индивидуальные правовые акты – это акты, которые не содержат общеобязательных правил поведения, а содержат предписания, которые персонально затрагивают определенных лиц. Эти акты:

– имеют индивидуально-определенный характер, т. е. относятся к конкретным лицам, которых можно назвать поименно;

– являются властными и обязательными для исполнения;

– не содержат правовой нормы (общего правила поведения), поэтому не являются источником и формой права;

– выступают в качестве юридических фактов, порождающих конкретные правоотношения, т. е. осуществляют локальное правовое регулирование;

– применяются однократно и на других субъектов не распространяется;

– обеспечиваются государственным принуждением.

Индивидуально-правовые акты могут быть отнесены к особому виду подзаконных, официальных актов, принимаемых субъектами государственной власти в процессе исполнительно-распорядительной деятельности, содержащие односторонние властные волеизъявления и влекущие юридические последствия.

Характерные черты индивидуальных правовых актов:

- особая юридическая форма управленческой или исполнительно-распорядительной деятельности;
- официальное решение, принятое органом публичного управления;
- предписание полномочного органа государственного управления или специального должностного лица.

Классификация:

1) по субъектам, их принимающим (издающим):

- налоговыми органами – (большинство актов),
- финансовыми органами – (решение об изменении срока уплаты налогов и сборов),
- таможенными органами – (решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика),
- органами государственных внебюджетных фондов – решение об изменении срока уплаты налогов и сборов в вышеназванные фонды,
- органами, уполномоченными на осуществление контроля за уплатой госпошлины – решения об изменении срока уплаты госпошлины, принимаемые судами, ОВД.

2) по направленности действия:

- правообеспечительные – акты, которые гарантируют исполнение субъектами налоговых правоотношений их прав и обязанностей (решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика),
- правоисполнительные – акты, которые обеспечивают принудительную реализацию неисполненных или ненадлежаще исполненных налогоплательщиком обязанностей по уплате налога или сбора (решение налогового органа о взыскании налога, сбора, пени за счет денежных средств на счетах налогоплательщика),
- правоохранительные (решения руководителя налогового органа о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения).

3) по характеру правового воздействия:

- регулятивные – обеспечивают реализацию диспозитивных регулятивных норм налогового права, властно подтверждая или определяя права и обязанности субъектов налогового правоотношения,
- охранительные – обеспечивают реализацию санкций охранительных норм, устанавливая меры юридической ответственности.

4) по форме:

- договорные – договор налогового кредита и инвестиционного налогового кредита,
- недоговорные – все остальные.

Конституционный характер правового регулирования распространяется на широкую сферу отношений, составляющих предмет налогового права. На основе этого возникает двухуровневая система внутригосударственных источников налогового права: а) Конституция РФ и решения КС РФ, определяющие общие начала налогообложения; б) базирующееся на указанном конституционном слое налогового права собственно налоговое законодательство, в основе которого лежит НК РФ.

К источникам налогового права относятся не все акты КС РФ, а, прежде всего, те постановления и определения, которые вынесены по итогам проверки конституционности нормативных правовых актов или отдельных норм налогового права или толкуют те положения Конституции РФ, которые необходимы для уяснения значения отдельных норм и институтов налогового права.

Юридическая сила и место в иерархической структуре источников налогового права:

- решения Конституционного Суда РФ являются обязательными для всех правоприменителей;
- как акт конституционного контроля представляет разновидность судебной практики;
- решения, являясь актами правосудия, обладают определенными характеристиками правоприменительного акта и одновременно приобретают черты нормативного правового акта.

Правовые позиции КС РФ, с одной стороны, придают решениям Конституционного Суда РФ юридические (нормативно-правовые) качества источников права, а с другой – определяют специфику данного вида правовых источников.

Правовые позиции Конституционного Суда РФ – аргументированные, получившие обоснование в процедуре конституционного правосудия оценок и представлений по вопросам права в рамках решения, принятого по итогам рассмотрения конкретного дела.

Основные характеристики позиций Конституционного Суда РФ:

- итогово-обобщающий характер,

- оценочная, аксиологическая природа правовых позиций.
- правовые позиции Конституционного Суда РФ – результат истолкования конкретных положений налогового законодательства, итог выявления конституционного смысла рассматриваемых положений,
- концептуальный характер,
- общий характер,
- юридическая обязательность,
- правовые позиции Конституционного Суда РФ находятся в сложных взаимосвязях с корреспондирующими им правовыми позициями законодателя.

Виды правовых позиций:

1. по юридической форме – в рамках постановлений или определений.
2. по видам налогов – правовые позиции в области федеральных, региональных, местных налогов.
3. по сферам налоговых отношений – в сферах установления налогов, исполнения обязанности по уплате налога и сбора, налогового контроля.

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

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

Указанные общественные отношения, которые иначе могут быть также названы налоговыми правоотношениями, и составляют предмет налогового права. При этом такие общественные отношения в сфере налогообложения (налоговые правоотношения) охватывают разнообразные сферы государственных, имущественных, властно-распорядительных отношений и имеют сложносоставной характер.

Глава 2.

Субъекты налоговых правоотношений и их правовой статус

Наличие развитой системы правовых предписаний, регулирующих налогообложение, является необходимым для успешного функционирования и развития.

В ситуации интенсивного развития права наука финансового права должна еще раз оценить преимущества и недостатки налогообложения как такового, а также – проанализировать место налогообложения в системе финансового права. Положительный же результат оценки теоретической и догматической конструкции налогообложения в финансовом праве должен дать повод для корректировки законодательства этой подотрасли.

Налогообложение является одной из старейших финансово-правовых подотраслей, в которой сконцентрированы множество основополагающих правовых идей – налоговые правоотношения (их содержание, виды, объект), характеристика субъектов налогообложения, правовое положение налоговых представителей и т.п.

1. Понятие налоговых правоотношений, их функции, виды

Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах (налоговые отношения), являются разновидностью финансовых отношений и, зафиксированные в системе правовых актов обычаев делового оборота и общеправовых принципов, составляют налоговое право, которое является подотраслью (частью) финансового права.

Отношения, регулируемые НК РФ, относятся в финансовым правоотношениям и отражают регулятивные и охранительные функции права, реализуемые в области налогообложения.

Основные функции:

- конституционная;
- координирующая;
- фискальная;
- стимулирующая;
- контрольная;

- межотраслевая;
- правовая;
- внешнеэкономическая.

Законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговое правоотношение – это общественное отношение, возникающее на основе реализации норм налогового права.

Ориентируясь на действующее налоговое законодательство, концепцию НК РФ, можно выделить несколько типов отношений, регулируемых налоговым правом. К ним относятся отношения между:

- субъектами государственной власти, находящимися на различном уровне, выступающими носителями полномочий по реализации совместной компетенции федерации и ее субъектов в области налогообложения;
- государственными органами по налоговому регулированию и контролю и налогоплательщиками при определении налогооблагаемой базы и экономической эффективности по конкретному виду налога;
- различными видами налогоплательщиков и органами налогового регулирования и контроля при реализации прав и обязанностей этих участников налоговых правоотношений;
- налогоплательщиками и органами налогового регулирования и контроля, связанные с определением сроков, места, источника получения доходов;
- налогоплательщиками и органами налогового регулирования и контроля по исполнению налоговых обязанностей;
- субъектами налогового контроля (органами исполнительной власти) и налогоплательщиками по осуществлению налогового контроля;
- налоговыми органами и их должностными лицами и налогоплательщиками по порядку обжалования действий или бездействия налоговых органов;
- органами уголовного и административного судопроизводства и налогоплательщиками – нарушителями налогового законодательства в производстве по делам о налоговых нарушениях, а также отношения в облас-

ти применения мер ответственности со стороны налоговых и судебных органов, органов государственной власти и местного самоуправления за нарушение норм налогового законодательства.

Классификация:

1) по основным функциям права:

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

– абсолютные - это те, в которых уполномоченному лицу противостоит не всякий, а вполне определенный субъект, обязанный совершать или не совершать определенные действия,

– относительные – лицу противостоит совершенно определенное обязанное лицо.

б) Охранительные налоговые правоотношения выполняют вспомогательную роль по отношению к регулятивным, возникают в связи с нарушением налогово-правовой нормы и основываются на санкции налогово-правовой нормы.

2) По характеру налогово-правовых норм: материальные и процессуальные;

3) На основании особенностей их объекта: имущественные и неимущественные;

4) По структуре их юридического содержания: простые и сложные.

2. Субъекты налоговых правоотношений – лица, участвующие в конкретном правоотношении и являются носителями прав и обязанностей.

Классификация субъектов налоговых правоотношений:

По способу нормативной определенности:

– зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений;

– не зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений.

По характеру фискального интереса:

– частные субъекты;

– публичные субъекты.

По степени имущественной заинтересованности в возникновении налоговых отношений:

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

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

- налогоплательщики – организации и физические лица;
- налоговые агенты;
- налоговые органы;
- таможенные органы;
- сборщики налогов и сборов – государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установленном порядке помимо налоговых и таможенных органов прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов;
- финансовые органы;
- органы государственных внебюджетных фондов;
- иные уполномоченные органы – органы, наделенные компетенцией относительно решения вопросов об отсрочке и о рассрочке уплаты налогов и сборов и других вопросов, предусмотренных НК РФ.

3. Правовой статус налогоплательщиков, налоговых агентов и налоговых представителей

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Организации – юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (далее – российские организации), 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 Российской Федерации (далее – иностранные организации).

Физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

НК РФ устанавливает следующие права налогоплательщиков:

- использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит;
- на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
- представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- не выполнять неправомερных актов и требований налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующих НК РФ или иным федеральным законам;
- обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- требовать соблюдения налоговой тайны;
- требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Перечень обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) установлен ст. 23 НК РФ. Налогоплательщики обязаны:

- уплачивать законно установленные налоги;
- встать на учет в налоговых органах;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;

- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций – также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;
- нести иные обязанности.

4. Налоговые агенты и сборщики налогов

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с действующим законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) причитающихся налогов.

Налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики.

Налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;
- в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

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

Налоговые агенты перечисляют удержанные налоги в порядке, предусмотренном НК РФ для уплаты налога налогоплательщиком.

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

Налоговых агентов следует отличать от сборщиков налогов и сборов.

Сборщикам налогов и сборов являются государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы, должностные лица и организации, осуществляющие в силу прямого указания НК РФ прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечисление их в бюджет.

Правовой статус сборщиков налогов и (или) сборов определяются НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления.

НК РФ (п. 5 ст. 9, ст. 25) на сборщиков налогов (сборов) возложены следующие обязанности:

- осуществлять в установленном порядке (помимо налоговых и таможенных органов) прием и взимание налогов и сборов;
- контролировать уплату причитающихся налогов и сборов.

Основным отличием сборщиков налогов от налоговых агентов является то, что сборщики сами не выплачивают доход налогоплательщику и не обязаны удерживать с него налоги. Как правило, сборщиками налогов выступают: исполнительные органы местного самоуправления относительно взимания земельного налога; органы ГАИ-ГИБДД – по сборам за выдачу или замену номерных знаков; суды, органы исполнительной власти и местного самоуправления, нотариусы, органы ЗАГСа – в части взимания госпошлины за совершение юридически значимых действий.

Общее в правовом статусе сборщиков налога и налоговых агентов заключается в отсутствии возможности пользоваться правами налоговых органов. Так, сборщики налогов не имеют права взыскивать с налогоплательщика финансовые санкции, применять меры по обеспечению испол-

нения налоговой обязанности, осуществлять производство по делам о налоговых правонарушениях и т. д.

Одновременно и налоговые агенты, и сборщики налогов являются субъектами, подконтрольными налоговым органам.

5. Институт представительства в налоговых правоотношениях

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через своих представителей.

Российское налоговое право предусматривает две категории представителей:

1) законные – представители, которые наделены соответствующими полномочиями законом или учредительными документами организации;

2) уполномоченные – представители, которые наделены соответственными полномочиями доверенностями, оформленными по правилам ст. 185 ГК РФ.

В соответствии со ст. 27 НК РФ законное представительство предприятий осуществляется в двух формах:

– путем закрепления полномочий представителя в учредительных документах;

– представительство на основании закона.

В первом случае сведения о представителе должны быть включены в учредительные документы предприятия (устав, учредительный договор). Тогда представительство этого предприятия сможет осуществлять только указанный в ее учредительных документах представитель.

Во втором случае представительство возможно на государственных и муниципальных предприятиях, где собственником является государство. Налоговый представитель таких предприятий должен быть указан в качестве такового в акте соответствующего государственного органа (представительного органа субъекта РФ, органа местного самоуправления и т. п.).

Законный представитель организации имеет право осуществлять все те действия, которые может производить в связи с уплатой налогов и сборов и сам налогоплательщик. Законный представитель обладает, в том числе, и правом уплаты налога за предприятие.

А потому, в соответствии со ст. 28 НК РФ, как действие, так и бездействие законных налоговых представителей организации признаются действиями (бездействием) самой организации.

В соответствии со ст. 29 НК РФ **уполномоченными представителями** налогоплательщиков могут быть как юридические, так и физические лица, как граждане РФ, так и иностранные граждане, а также лица без гражданства. Кроме того, уполномоченными представителями могут быть индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность без образования юридического лица.

Не могут быть уполномоченными представителями должностные лица государственных органов власти и служащие контролирующих и правоохранительных органов – работники налоговых инспекций и таможенных служб, налоговые полицейские, судьи, следователи, прокуроры. Все эти лица могут представлять интересы государства и вправе заниматься только профессиональной, а также преподавательской, научной, литературной и другой творческой деятельностью. Также не могут быть уполномоченными представителями граждане, признанные судом недееспособными. Ограниченно дееспособные могут выступать представителями только с согласия попечителя.

Полномочия представителей подтверждаются доверенностью, заверенной руководителем представляемого предприятия или другим лицом, наделенным учредительными документами правом подписи. Нотариально заверять такую доверенность не нужно.

Представительство прекращается по следующим причинам:

- если истек срок действия доверенности;
- если доверенность отменена выдавшим ее доверителем;
- если прекращена деятельность юридического лица, от имени которого выдана доверенность;
- в случае смерти физического лица, которому выдана доверенность, или в случае признания его недееспособным, ограниченно дееспособным или безвестно отсутствующим.

6. Правовой статус органов налогового контроля

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевремен-

ностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

В указанную систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС Российской Федерации), и его территориальные органы.

Налоговые органы вправе (ст. 31 НК РФ):

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

- проводить налоговые проверки;

- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента;

- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой;

- требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

- взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени;

- контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

- требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

- создавать налоговые посты;

- предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски и др.

Налоговые органы обязаны (ст. 32 НК РФ):

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;
- бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;
- осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;
- соблюдать налоговую тайну;
- направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

Должностные лица налоговых органов обязаны (ст. 33 НК РФ):

- действовать в строгом соответствии с законодательством о налогах и сборах;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Правовой статус Федеральной налоговой службы Российской Федерации

Основополагающие вопросы правового статуса ФНС России установлены в Положении о Федеральной налоговой службе, утв. постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506.

Кроме того, в своей деятельности ФНС России руководствуется Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ, а также вышеназванным положением.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

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.

ФНС России и ее территориальные органы – управления ФНС по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС, инспекции ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС межрайонного уровня (далее – налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов.

ФНС России находится в ведении Министерства финансов РФ.

ФНС России возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению Министра финансов РФ.

Руководитель ФНС России имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности Министром финансов РФ по представлению руководителя ФНС России.

Финансирование расходов на содержание центрального аппарата и территориальных органов ФНС России осуществляется за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы являются юридическими лицами, имеют бланк и печать с изображением Государственного герба РФ и со своим наименованием, эмблему, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Место нахождения ФНС России – г. Москва.

Органы МВД России: права, обязанности и ответственность в сфере налогового администрирования

Налоговые органы при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

В свою очередь, по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках.

Процедура (порядок) проведения органами внутренних дел проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, а также перечень должностных лиц органов внутренних дел, уполномоченных выносить постановления о проведении таких проверок, закреплены в Инструкции о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, утв. приказом МВД России от 16 марта 2004 г. № 177.

Проверки проводятся сотрудниками подразделений органов внутренних дел по налоговым преступлениям, в должностные обязанности которых входит предупреждение, пресечение, выявление и документирова-

ние соответствующих преступлений и административных правонарушений.

В случаях, требующих применения научных, технических или иных специальных знаний, для участия в проверках привлекаются специалисты, а также сотрудники правовых подразделений органов внутренних дел.

Проверка организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, проводится в срок не более 30 дней.

Началом срока проведения проверки является день вынесения постановления о ее проведении.

По результатам проведения проверки проверяющими составляется акт проверки организации или физического лица в 3 экземплярах.

Окончанием срока проведения проверки является день подписания акта о ее проведении.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных налоговым законодательством к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Органы внутренних дел и их должностные лица несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам 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.

Причиненные налогоплательщикам при проведении выездных налоговых проверок убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Банки как субъекты налогового права

Согласно ст. 11 НК РФ под **банками (банком)** понимаются коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка РФ.

Однако налоговое законодательство не делает различий между понятиями «банк», «кредитная организация», «небанковская кредитная организация». На самом деле разъяснение этих понятий для налогового права является обязательным, т. к. критерием их разграничения служит определенное сочетание выполняемых банковских операций, которыми и определяются особенности налогообложения банков.

Кредитная организация – юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центробанка РФ имеет право осуществлять банковские операции. Кредитная организация образуется на основе любой формы собственности как хозяйственное общество.

Возможны следующие организационно-правовые формы:

– **акционерное общество**, т. е. общество, уставный капитал которого разделен на определенное число акций; участники акционерного общества (акционеры) не отвечают по его обязательствам и несут риск убытков, связанных с деятельностью общества, в пределах стоимости принадлежащих им акций;

– **общество с ограниченной ответственностью**, которое признается учрежденным одним или несколькими лицами общества, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров;

– **общество с дополнительной ответственностью** признается учрежденное одним или несколькими лицами общества, уставный капитал которого разделен на доли определенных учредительными документами размеров. Участники такого общества солидарно несут субсидиарную ответственность по его обязательствам своим имуществом в одинаковом для всех кратном размере к стоимости их вкладов, определяемом учредительными документами общества.

Банк – кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

Небанковская кредитная организация – кредитная организация, имеющая право осуществлять отдельные банковские операции. Допусти-

мые сочетания банковских операций для небанковских кредитных организаций устанавливаются Банком России.

В соответствии с законодательства по налогам и сборам, банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Банк обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета.

Банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.

Таким образом:

1. Уплата налога – это обязанность налогоплательщика, при этом у него сохраняется возможность снижения или ликвидации налогового бремени посредством использования льгот.

2. Налогообложение и совокупность правоотношений, с ним связанных, возникают не на основе политико-правовой связи субъектов налогообложения (гражданство), а на основе их финансового взаимодействия.

3. Субъекты налогового права несут ответственность за совершение преступлений и / или правонарушений в сфере налогообложения.

4. Защита нарушенных прав осуществляется посредством обращения заинтересованных субъектов в административном порядке (налогоплательщики) в вышестоящие налоговые органы и в суд (налогоплательщики и налоговые органы).

5. Многократное налогообложение одного и того же субъекта по одному и тому же основанию не допускается.

6. Налогообложение является монополией уполномоченных субъектов (налоговые органы) и поэтому влияние на этот процесс неуполномоченных на то субъектов (налогоплательщики) отсутствует.

Глава 3.

Особенности применения налогово-правовых норм

Управление налоговой системой осуществляется посредством правового регулирования налоговых отношений, при этом поведение участников приводится в соответствие с нормами налогового права, пределы и сфера действия которых четко определены в законодательстве РФ. В результате все субъекты налогового права действуют в соответствии с нормами, в которых содержится государственная воля, чтобы достичь согласования, примирения сталкивающихся интересов и в целом упорядочения охраны и развития налоговых отношений.

Как и любая другая норма права, норма налогового права представляет собой установленное и охраняемое государством правило поведения участников общественных отношений, выраженное в их юридических правах и обязанностях. Особенности нормы налогового права обусловлены целевой направленностью, которая определяется предметом правового регулирования.

Налоговая правовая норма состоит из следующих элементов:

- гипотеза — указывает на условия, при которых она должна действовать. Гипотеза нормы налогового права, как правило, имеет усложненный характер, т. е. содержит указание на несколько условий ее действия;
- диспозиция — определяет права и обязанности участников, регулируемые нормой отношений;
- санкция — указывает на неблагоприятные последствия за ее нарушение.

1. Понятие норм налогового права и их особенности

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

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

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

Нормы налогового права обладают следующими признаками:

- > нормы налогового права есть правила поведения, гарантированные государством;
- > они возлагают на участников отношений юридические обязанности и предоставляют им субъективные права;
- > эти нормы имеют общеобязательный характер, т. е. обращены ко всем участникам регулируемых ими общественных отношений, а не к конкретным индивидам;
- > налоговая норма всегда выражена либо в нормативном правовом акте, принятом компетентным государственным органом или органом местного самоуправления, либо в постановлении Конституционного Суда РФ;

Кроме того:

- налоговые нормы, являясь разновидностью финансово-правовых норм, прежде всего являются средством реализации публичных, а не частных интересов,
- нормы налогового права почти не имеют своего прототипа в общественной жизни,
- нормы налогового права отличаются от других норм в системе права своей нестабильностью, динамичностью.
- нормы налогового права являются обязывающими, т. е. регулируют отношения, главным образом, через установление обязанностей для субъектов налогового права.
- среди норм налогового права имеются и управомочивающие,
- регулируют не все, а только те отношения, которые возникают по поводу собирания государством и муниципальными образованиями денежных средств,
- нормы налогового права регулируют отношения с участием весьма специфичного круга субъектов.

Нормы налогового права имеют структуру, в которой выделяются:

- гипотеза,
- диспозиция,
- санкция.

Во-первых, санкции норм налогового права имеют денежный характер. Ими предусматривается пеня и штраф. Во-вторых, санкции норм налогового права имеют правовосстановительный и карательный (штраф-

ной) характер. К правовосстановительным санкциям относится пеня, а к карательным штрафным санкциям – штраф, а в некоторых случаях и пеня. В-третьих, чаще всего правовосстановительные и карательные санкции норм налогового права применяются одновременно. В-четвертых, денежные средства, получаемые в результате применения санкций норм налогового права, зачисляются в бюджеты (государственные и муниципальные), в государственные внебюджетные фонды.

Норма налогового права не тождественна статье акта налогового права. Как правило, все элементы, из которых состоит норма, содержатся не в одной статье акта налогового права, а размещаются в разных статьях.

Например, ст. 83 НК РФ содержит гипотезу (которая в формулировке опущена, но подразумевается) и диспозицию налоговой нормы, определяющую порядок учета налогоплательщиков, а в ст. 116 НК РФ содержится санкция этой налоговой нормы, так как в ней предусматривается ответственность за нарушение сроков постановки на учет в налоговом органе.

2. Виды норм налогового права

Нормы налогового права весьма многообразны, что отражает сложный и комплексный характер налогово-правового регулирования.

Их можно классифицировать:

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

К регулятивным нормам относятся те, которые непосредственно направлены на регулирование общественных отношений путем предоставления участникам прав и возложения на них обязанностей. Регулятивные нормы налогового права в зависимости от их юридического содержания подразделяются на:

- обязывающие – устанавливают обязанность лица совершать определенные положительные действия;

- управомочивающие – предусматривают возможность субъекта действовать в рамках требований налоговой нормы, но по своему усмотрению;

- запрещающие – устанавливают обязанность лица воздерживаться от определенных действий, указанных в этой норме.

К охранительным нормам налогового права относятся те, которые предусматривают применение мер государственного принуждения за налоговые правонарушения, а также за нарушение банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

2. В зависимости от операции, которую они выполняют в процессе правового регулирования, специализированные нормы:

- общие (общеакрепительные) – фиксируют определенные элементы регулируемых отношений;

- оперативные – определяют вступление в силу налогово-правовых норм, отмену действующих, продление срока их действия и т. д.;

- коллизионные – указывают на законы, порядок и проч., которые должны действовать именно в данном случае (при наличии альтернатив);

- нормы-дефиниции – закрепляют признаки финансово-правовой категории;

- нормы-принципы – определяют основные начала законодательства о налогах и сборах.

3. По объему действия - на общие и специальные.

Общие нормы распространяются на целый ряд тех или иных отношений, а специальные – на определенный вид отношений в пределах данного рода.

4. По территории действия различают налоговые нормы, охватывающие:

- всю территорию Российской Федерации;

- территорию соответствующего субъекта РФ;

- территорию соответствующего муниципального образования.

Соответственно, первые содержатся в нормативных правовых актах органов власти федерального уровня, вторые – в нормативных правовых актах субъектов федерации, а третьи – в нормативных правовых актах муниципальных образований.

Также нормы налогового права подразделяются на *материальные и процессуальные*.

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

Процессуальные нормы налогового права устанавливают порядок реализации материальных норм.

К примеру, процессуальными являются налоговые нормы, определяющие порядок принудительного исполнения налогоплательщиком обязанности по уплате налога, порядок осуществления налоговыми органами налогового контроля.

3. Нормы-принципы и нормы-дефиниции в налоговом праве

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

Нормы-дефиниции и нормы-принципы не формулируют деталей налогово-правового регулирования, а содержащиеся в них правила поведения не находят четкого выражения в налогово-правовом акте. Это нормы, которые определяют правовые принципы, понятия, категории, имеющие юридическое значение. Поэтому их обязательно следует учитывать при применении любых соответствующих им конкретных норм налогового права. Правило поведения в такой норме выражено в самых общих чертах и может быть выведено лишь после соответствующего анализа.

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

Нормы принципы обладают значительной спецификой в структуре механизма налогово-правового регулирования. Им присущ базовый характер, поскольку, являясь предписаниями основополагающего характера, нормы-принципы определяют цели и функциональную направленность всех иных налогово-правовых норм.

Нормы-принципы носят абстрактно-обобщающий характер. Они регулируют ключевые аспекты налоговой сферы и представляют собой обобщающие правовые категории. Также они конкретизируются посредством иных правовых норм. Именно эта особенность норм-принципов налогового права делает их незаменимыми при толковании иных правовых норм законодательства о налогах и сборах и разрешении коллизионных ситуаций в сфере налогообложения.

Нормы-принципы имеют стабильный характер, обладают устойчивостью, что позволяет им выполнять роль долговременных правовых ориентиров в системе налогового законодательства.

В НК РФ нормы-дефиниции содержатся в основном в ст. 11, однако используемые в законодательстве о налогах и сборах понятия и термины не ограничиваются приведенными в указанной статье. Одной из задач части 1 НК РФ является формирование понятийного аппарата налогового законодательства, поэтому термины и понятия определены и в соответствующих статьях первой части.

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

– использование в НК РФ понятий и терминов, ранее определенных в других отраслях законодательства в том значении, в каком они применяются в этих отраслях. Часть 1 ст. 11 НК РФ содержит положение о том, что институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено в НК РФ.

– использование специфических понятий и терминов законодательства о налогах и сборах в значениях, определяемых в НК РФ. Такие понятия, как «налогоплательщик», «объект налогообложения», «налогооблагаемая база» и др., должны иметь единообразное определение, которое следует закреплять именно в НК РФ и распространять на все принимаемые в соответствии с ним нормативные правовые акты, регулирующие налоговые правоотношения.

Нормы налогового законодательства регулируют властные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов в Российской Федерации, а также в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Нормативные акты о налогах и сборах распространяются:

во-первых, на все имущественные отношения в сфере взимания налогов и сборов, основанные на властном подчинении организаций и граждан требованиям публичной власти;

во-вторых, на отношения в сфере налогового администрирования, т.е. на властные отношения, складывающиеся в процессе налогового контроля и применения мер налоговой ответственности;

в-третьих, на властно-организационные отношения между самими органами государственной власти и местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов.

Таким образом, можно сделать вывод, что действие нормативных правовых актов в пространстве позволяет говорить о территории, в границах которой распространяет свое действие принятый акт.

Глава 4.

Элементы налогообложения

Налоги выступают основным источником доходов бюджетной системы, включая бюджеты всех трех уровней и, следовательно, решающим фактором в создании финансовой базы, необходимой для выполнения социально-экономических и других задач государства. Именно поэтому необходимо, чтобы налоговая система России была адаптирована к новым общественным отношениям, соответствовала мировому опыту. Налоговая политика является частью финансовой политики любого государства и оказывает колоссальное воздействие на экономику.

С 1991 года налоговая система в России создавалась практически заново. Отечественный опыт функционирования такой системы в рыночных условиях весьма невелик. В индустриально развитых странах существует огромный, причем теоретически осмысленный и обобщенный опыт взимания и использования налогов. Но он может быть использован лишь с учетом специфики экономических, социальных и политических условий современной России. Налоговая политика России в 1990-е годы являлась довольно пассивным инерционным инструментом мобилизации доходов в бюджет страны. Именно игнорирование роли налогов как одного из важнейших рычагов управления экономикой привело к тому, что на протяжении всего периода реформ российская экономика функционировала в условиях высокого фискального бремени. Это привело к нестабильности всей хозяйственной системы и к криминализации экономики, что в конечном итоге сказалось на снижении конкурентоспособности страны. Реформирование налоговой системы, начавшееся в 1999 г. и продолженное на новом этапе (после 2005 г.), было вызвано в том числе необходимостью активизации налоговых инструментов в процессе экономического развития страны.

Одним из звеньев налоговой политики является определение основных направлений использования налогов на перспективу и текущий период, с учетом путей достижения поставленных финансовой политикой целей, международных факторов и возможностей роста финансовых ресурсов. Таким образом, на налоговую политику колоссальное влияние оказывает в том числе и международная политика. Сегодня вместе с набираю-

щим темпы процессом глобализации возрастает налоговая конкуренция между странами в борьбе за капитальные инвестиции. Страны вынуждены проводить налоговую политику, максимально способствующую привлечению инвестиций и повышению конкурентоспособности национальной экономики. Более того, именно активная позиция государства в сфере налоговой конкуренции является одним из факторов долгосрочного экономического роста.

1. Система принципов налогообложения

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

Принципы построения налоговой системы:

1) непосредственно закрепленные законодательством о налогах и сборах:

- принцип единства системы налогов и сборов,
- принцип трехуровневого построения налоговой системы России,
- принцип определенности системы налогов и сборов,
- принцип стабильности системы налогов и сборов,
- принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов,

2) не имеющие непосредственного закрепления в законодательстве о налогах и сборах:

- принцип эффективности (нейтралитета) системы налогов и сборов,
- принцип подвижности (эластичности) системы налогов и сборов,
- принцип оптимальности построения системы налогов и сборов,
- принцип паритета (гармонизации) интересов государства и налогоплательщиков.

В ст. 3 НК РФ дан исчерпывающий перечень строго определенных принципов и направлений налоговой политики государства:

1. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога.

2. 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.

3. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

4. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций.

5. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, не предусмотренные либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ.

6. 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.

7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов).

Законодательная конкретизация принципов налогообложения в форме основных начал законодательства о налогах и сборах призвана способствовать их активному применению на практике, в том числе судебными органами.

2. Классификация налогов и сборов в современной теории и практике налогообложения

Налог – обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оператив-

ного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Видовое многообразие налогов способствует их классификации по различным основаниям:

1) в зависимости от плательщика:

– налоги с организаций – обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков-организаций (налог на прибыль, налог на игорный бизнес и др.);

– налоги с физических лиц – обязательные платежи, взимаемые с граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства в определенных законом случаях (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц);

– общие налоги для физических лиц и организаций – обязательные платежи, уплачиваемые всеми категориями налогоплательщиков независимо от их организационно-правового статуса, определяются наличием какого-либо объекта в собственности лица (земельный налог, водный налог);

2) в зависимости от формы обложения:

а) прямые (подходно-имущественные) – налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником:

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

– реальные – налоги, уплачиваемые с имущества, в основе которых лежит не реальный, а предполагаемый средний доход, получение которого только ожидается (налог на доходы по операциям с ценными бумагами, земельный налог);

б) косвенные (на потребление) – налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ потребления (акцизы, налог на добавленную стоимость);

3) по территориальному уровню:

а) к федеральным налогам и сборам относятся:

– налог на добавленную стоимость;

– акцизы;

– налог на доходы физических лиц;

- налог на прибыль организаций;
 - налог на добычу полезных ископаемых;
 - налог на наследование и дарение;
 - водный налог;
 - сборы за пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов;
 - государственная пошлина.
- б) к региональным налогам и сборам:
- налог на имущество организаций;
 - налог на игорный бизнес;
 - транспортный налог.
- в) к местным налогам относятся:
- земельный налог;
 - налог на имущество физических лиц.
- 4) в зависимости от канала поступления:
- государственные налоги – полностью зачисляемые в государственные бюджеты;
 - местные налоги – полностью зачисляемые в муниципальные бюджеты;
 - пропорциональные налоги – распределяемые между бюджетами различных уровней по определенным квотам;
 - внебюджетные налоги – поступающие в определенные внебюджетные фонды;
- 5) в зависимости от характера использования:
- налоги общего значения – используемые на общие цели, без конкретных мероприятий или затрат, на которые они расходуются;
 - целевые налоги – зачисляемые в целевые внебюджетные фонды или выделяемые в бюджете отдельной строкой и предназначенные для финансирования конкретно определенных мероприятий;
- 6) в зависимости от периодичности взимания:
- разовые налоги – уплачиваемые один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий;
 - регулярные налоги – взимаемые систематически, через определенные промежутки времени и в течение всего периода владения или деятельности плательщика.

В ведении Российской Федерации находятся федеральные налоги и сборы (п. «з» ст. 71 Конституции РФ).

Способ установления налога, включая процедуру принятия (опубликования), является конституционным принципом.

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.

Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Таким образом, по общему правилу акты вступают в силу при одновременном соблюдении двух условий:

- истечении одного месяца со дня их официального опубликования;
- наступлении 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Также в ст. 5 НК РФ допускается возможность придания вступившим в указанный порядок в законную силу актам обратной силы, т. е. распространения действия содержащихся в них норм на правоотношения, возникшие до введения этих актов в действие.

Во-первых, имеют обратную силу независимо от специального указания на это (п.3 ст. 5 НК РФ) акты законодательства о налогах и сборах:

- устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства;
- устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей.

Во-вторых, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это (п.4 ст.5 НК РФ) акты законодательства о налогах и сборах:

- отменяющие налоги и (или) сборы;
- снижающие размеры ставок налогов (сборов);
- устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей;

- иным образом улучшающие их положение.

При этом согласно п.2 ст.5 НК РФ обратной силы не имеют акты налогового законодательства:

- устанавливающие новые налоги и (или) сборы;
- повышающие налоговые ставки, размеры сборов;
- устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- устанавливающие новые обязанности;
- иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, а также иных участников налоговых правоотношений.

Таким образом, по общему правилу акты законодательства о налогах и сборах вступают в законную силу, т. е. влекут юридические последствия для участников налоговых правоотношений, по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и при наступлении 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

При этом действие содержащихся в них правовых норм в строго определенных Кодексом случаях может распространяться на правоотношения, возникшие до этого момента.

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

3. Элементы налогообложения – определяемые законодательными актами государства или нормативными правовыми актами принципы, правила, категории, термины, применяемые для установления, введения, взимания налога.

Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие элементы налогообложения (п. 1 ст. 17 НК РФ):

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

Кроме того, в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования.

Система элементов правового регулирования налога состоит из обязательных и факультативных элементов. Обязательные элементы включают две группы – основные и дополнительные.

1. Основные элементы определяют основополагающие, сущностные характеристики налога, которые формируют представление о налоговом механизме.

К основным элементам правового механизма налога и сбора относятся:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.
- субъект (налогоплательщик или плательщик сбора),

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Под имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации.

Товаром признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (в целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом Российской Федерации).

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Услугой признается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристики объекта налогообложения.

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

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

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

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

Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Налоговая ставка представляет собой величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Порядок исчисления налога. Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление. В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога. Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае когда указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, данное уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма.

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору.

Изменение установленного срока уплаты налога и сбора допускается только в порядке, предусмотренном НК РФ. Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию. В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Порядок уплаты налогов и сборов. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

Дополнительные элементы детализируют специфику конкретного платежа, создают завершенную и полную систему налогового механизма. К дополнительным элементам правового механизма налога относятся налоговые льготы, методы, способы уплаты налога, бюджет или фонд, куда поступают налоговые платежи, особенности налогового режима, особенности налоговой отчетности.

Изменением срока уплаты налога и сбора (гл. 9 НК РФ) признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в **форме:**

- отсрочки;
- рассрочки;
- налогового кредита;
- инвестиционного налогового кредита.

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

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

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;
- если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер;
- основания для представления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, устанавливаются Таможенным кодексом РФ.

Инвестиционный налоговый кредит – порядок изменения исполнения налоговой обязанности организации. Данный кредит предоставляется на срок от одного года до пяти лет и дает возможность уменьшения платежей по налогу на прибыль (доход), а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен при наличии хотя бы одного из следующих **оснований**:

- проведение организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

- осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

- выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока

его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен **на срок** от одного года до пяти лет.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале 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.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, 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.

Таким образом:

1. Налоги обеспечивают государство денежными ресурсами, необходимыми для развития общественного сектора страны. Налоги могут выступать как эффективный финансовый регулятор. Государство перераспределяет собранные в бюджетах налоговые поступления (доходы) в пользу требующих финансирования программ.

2. В России действует трехуровневая система налогообложения, включающая федеральные налоги, налоги субъектов Российской Федерации, местные налоги. Трехуровневая система налогообложения наиболее рационально и жестко закрепляет за администрацией каждого уровня определенные налоги, с тем чтобы средства, обеспечивающие его деятельность, непосредственно поступали в соответствующую казну.

Глава 5.

Исполнение налоговой обязанности по уплате налогов и сборов

Обостряющаяся проблема собираемости доходов бюджетов всех уровней, расходы на социальную сферу, оборонный комплекс и другие важные государственные программы требуют пристального внимания к вопросам совершенствования налоговой системы России, в том числе и наиболее "болезненного" из них - исполнения обязанности по уплате налоговых платежей. Любое решение государства будет реальным только при условии изыскания возможности покрытия затрат, связанных с выполнением государственного бюджета, это основной источник функционирования государства, а чтобы сформировать бюджет по доходам, нужно, прежде всего, установить и собрать налоги.

Нормы налогового права должны способствовать реализации основных принципов законодательства о налогах и сборах, закрепленных в Конституции Российской Федерации, а также в ст. 3 Налогового кодекса Российской Федерации, требования которых точно и безусловно должны выполняться большинством субъектов права, а их нарушители должны непременно привлекаться к ответственности. Это основные условия решения одной из главных задач в сфере налоговых правоотношений Российской Федерации - задачи по обеспечению исполнения обязанности по уплате налоговых платежей.

Акты законодательства о принудительном привлечении к исполнению обязанности по уплате налогов неоднократно подвергались проверке Конституционным судом на предмет их соблюдения прав и свобод граждан. Все сказанное свидетельствует не только о затруднениях в применении актов налогового законодательства, их неоднозначности и противоречивости, но и о недостаточной степени разработанности в науке финансового права многих вопросов налогообложения, в частности вопросов исполнения налогового обязательства. Большое значение в правовой регламентации налоговых отношений имеют судебные акты, принимаемые при рассмотрении налоговых споров. Однако их место в системе регуляторов налоговых отношений и характер взаимодействия с положениями норма-

тивных правовых актов исследованы недостаточно глубоко. Вопрос о четком, без неясностей и двусмысленностей, правовом регулировании взаимоотношений налоговых органов и налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов был и остается одним из основных вопросов построения правового государства и возможности дальнейшего продолжения экономических реформ.

Для современной науки налогового права особо актуальным остается поиск эффективного, действенного механизма по исполнению обязанности уплаты налоговых платежей. В любом развитом государстве уплата налогов воспринимается людьми если не как общественный долг, то как безусловная и никем неоспариваемая обязанность. Вопрос о правомерности взимания налогов с населения на сегодняшний момент принципиально решен. Данные отчетов налогового ведомства свидетельствуют об обострении проблемы неплатежей в государственный бюджет и государственные социальные внебюджетные фонды, следствием чего является рост недоимки. Ключевым моментом совершенствования российской налоговой системы является укрепление налоговой дисциплины, состояние которой определяется её важной составляющей - надлежащим исполнением обязанности по уплате налогов и сборов. В связи с этим возникает необходимость в выработке и наиболее эффективном применении правовых средств обеспечения поступления налоговых платежей в бюджеты различных уровней.

Значительный временной промежуток, прошедший после принятия Налогового кодекса Российской Федерации, позволяет обобщить правоприменительную практику и сделать ряд основополагающих выводов об эффективности применения его норм, в частности при исполнении обязанности по уплате налоговых платежей.

Правовое регулирование налогообложения - это установление и реализация определенного порядка при помощи конкретных правовых средств и методов по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, посредством определенного нормативно-организационного воздействия на субъектов налогового права, а также в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, которым поведение уполномоченных государственных налоговых органов, органи-

заций и физических лиц приводится в соответствие с требованиями и дозволениями, содержащимися в нормах налогового права.

1. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности

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

Налоговая обязанность – определенная часть налоговых обязанностей, реализация конституционной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов.

Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т. д.

Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога и сбора. Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы – требования государства об уплате соответствующих налогов или сборов.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

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

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

- с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
- со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ, т. е. гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, – в течение шести месяцев.

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

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

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

2. Исполнение налоговой обязанности

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества.

Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке.

Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

- юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
- юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, то обязанность налогопла-

тельщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ. Иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных НК РФ.

3. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

Способы исполнения налоговой обязанности – совокупность мер правового воздействия, которые обеспечивают исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

НК РФ содержит исчерпывающий перечень рассматриваемых способов:

- залог имущества;
- поручительство;
- пени;
- приостановление операций по счетам в банке;
- наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Залог имущества. Сущность залога заключается в предоставлении кредитору-залогодержателю права на приоритетное (за некоторым исключением, установленным законом) удовлетворение своего требования за счет заложенного имущества.

Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ.

Поручительство. В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.

Поручительство оформляется в соответствии с ГК РФ договором между налоговым органом и поручителем.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

Пеня. Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном порядке.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации, налогового агента – организации, плательщика сбора – организации или налогоплательщика – индивидуального предпринимателя. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога.

Арест имущества. Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Арест имущества может быть полным или частичным.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

4. Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм – налогов, сборов или пени

Иногда налогоплательщик исполняет свою обязанность в несколько большем объеме, чем причитается в соответствии с действующим законодательством. Переплата налогов, сборов или пени может произойти по различным причинам, наиболее распространенными из которых являются расчетные ошибки, добросовестное заблуждение о ставках налога (сбора) или ставки рефинансирования Центрального банка РФ, неверная сумма недоимки, указанная налоговым органом, и т. д.

Относительно переплаты обязательных платежей налоговое законодательство предусматривает два варианта восстановления имущественных прав налогоплательщика: зачет, возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.

Согласно НК РФ возврат излишне уплаченного налога производится по письменному заявлению налогоплательщика, которое может быть подано им в течение трех лет со дня уплаты суммы излишне уплаченного налога. Решение о возврате налоговый орган должен принять в течение двух недель после получения такого заявления.

В соответствии с 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога может быть:

- зачтена в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам;
- зачтена в счет погашения недоимки по другим налогам;
- возвращена налогоплательщику.

Таким образом, НК РФ четко устанавливает очередность действий налоговых органов в этом случае. В первую очередь должна быть погашена недоимка по другим налогам, сборам и пеням. Только после этого налоговый орган может вернуть налог или зачесть его в счет будущих платежей. Причем налогоплательщик сам выбирает удобный ему вариант – возврат или зачет.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено НК РФ.

При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в валюте РФ.

Налоги, которые были излишне взысканы налоговыми органами, должны быть возвращены или зачтены в счет будущих платежей.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, с которого взыскан этот налог, в течение двух недель со дня регистрации указанного заявления, а судом – в порядке искового судопроизводства.

Заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, а исковое заявление в суд – в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

В случае признания факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление налогоплательщика, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм налога, а также процентов на эти суммы.

5. Изменение срока уплаты налога, сбора или пени

Изменением срока уплаты налога и сбора (гл. 9 НК РФ) признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в **форме:**

- отсрочки;
- рассрочки;
- инвестиционного налогового кредита.

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

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

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;
- если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер;
- основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, устанавливаются Таможенным кодексом РФ.

Инвестиционный налоговый кредит – порядок изменения исполнения налоговой обязанности организации. Данный кредит предоставляется на срок от одного года до пяти лет и дает возможность уменьшения платежей по налогу на прибыль (доход), а также по региональным и местным налогам.

Инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен при наличии хотя бы одного из следующих **оснований**:

- проведение организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

– осуществление организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

– выполнение организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен **на срок** от одного года до пяти лет.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этого накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, 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.

Таким образом, налоги, взимаемые с организаций и физических лиц, представляют собой систему обязательных платежей в бюджет и государственные социальные внебюджетные фонды в точно определенных размерах и в конкретные сроки, установленные законом, на основании безвозмездности и безвозвратности и используемые государством и муниципальными образованияами для перераспределения национального дохода. Регулирующее и стимулирующее воздействие налогов на производство осуществляется путем применения различных форм обложения, видов льгот, особого порядка взимания и уплаты налогов.

Судебная практика в настоящее время сводится не только к выявлению смысла большинства налоговых законов, учитывая их несовершенство, но и к выработке новых подходов к применению норм налогового законодательства. Прецедентным является удовлетворение судами заявлений налогоплательщиков о признании недействительными требований об уплате сумм налогов и сборов. В связи с этим представляется необходимой реализация унифицированных мер по выработке и внедрению четкой системы согласованных норм гражданского, арбитражно-процессуального, налогового законодательства, касающихся взыскания обязательных платежей посредством норм об исполнительном производстве, арбитражном процессе, административном и уголовном процессе.

Современная концепция законодательства о налогообложении в России носит фискальный характер, оно ориентировано преимущественно на регулирование деятельности налоговых органов по обеспечению контроля сбора налогов. В связи с этим представляется необходимым законодательное закрепление создания и функционирования налоговых постов, так как без законодательного регулирования данного вопроса их организация будет полулегальной, не сможет принести желаемых результатов. Создание налоговых постов без определенных регламентных процедур становится практически невозможным.

Глава 6.

Понятие, формы и виды налогового контроля

1. Понятие и значение налогового контроля

Налоговый контроль является составной частью финансового и одним из видов государственного контроля. В Российской Федерации государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

В широком смысле налоговый контроль – это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность Российской Федерации и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

В узком смысле налоговый контроль – это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.

Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

Налоговый контроль (как и контроль вообще) представляет собой специальный способ обеспечения законности в налоговом праве и осуществляется на всех стадиях финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

Объектами налогового контроля являются движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков.

Предметом налогового контроля выступают валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и т. д.

Субъектами налогового контроля являются налоговые органы, органы, государственных внебюджетных фондов, таможенные органы. Также отдельные контрольные полномочия в сфере налогообложения принадлежат Счетной палате РФ и Министерству финансов РФ.

Цели налогового контроля реализуются путем решения определенных **задач**:

- обеспечения экономической безопасности государства при формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов;
- обеспечения надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием;
- улучшения взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;
- проверки выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;
- проверки целевого использования налоговых льгот;
- пресечения и профилактики правонарушений в налоговой сфере.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

Формы и виды налогового контроля

Налоговый контроль реализуется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные конкретные приемы, средства и способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

Форма налогового контроля – это способ конкретного выражения и организации контрольных действий.

В соответствии со ст.82 НК РФ налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции **посредством**: налоговых проверок; получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов; проверки данных

учета и отчетности; осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли); в других формах, предусмотренных НК РФ.

Формы налогового контроля складываются из установленных в п.1 ст.31 НК РФ прав налоговых органов:

- требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

- производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

- вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

- осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

- контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

- привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

- вызывать в качестве свидетелей и лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

- создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ.

По времени проведения налоговый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

Налоговый контроль одновременно выступает разновидностью и финансовой, и управленческой деятельности государства в налоговой сфере, поэтому в зависимости от субъекта выделяют контроль:

- налоговых органов;
- таможенных органов;
- органов государственных внебюджетных фондов.

В зависимости от места проведения выделяют налоговый контроль:

- выездной – в месте расположения налогоплательщика;
- камеральный – по месту нахождения налогового органа.

Налоговый контроль за расходами физического лица

Налоговый контроль за расходами физического лица осуществляется в случае приобретения им в собственность определенного имущества. Целью данного государственного контроля является выявление наличия (или отсутствия) соответствия крупных расходов доходам, полученным гражданином.

Объектом контроля со стороны государства в лице налоговых органов может быть приобретение следующего имущества:

- недвижимости, за исключением многолетних насаждений;
- механических транспортных средств;
- акции открытых акционерных обществ, государственных и муниципальных ценных бумаг, а также сберегательных сертификатов;
- культурных ценностей;
- золото в слитках.

Важно отметить, что объектом налогового контроля выступает переход права собственности относительно названных объектов, а не соответствие цены имущества его реальной стоимости.

Законодательство о налогах и сборах не устанавливает нижнего предела цены приобретаемого имущества, поэтому основным критерием назначения налоговой проверки по данной ситуации будет несоответствие доходов физического лица с его расходами за определенный налоговый период.

Основным методом осуществления налогового контроля за расходами физических лиц является получение налоговыми органами сведений от организаций или уполномоченных лиц, регистрирующих имущество, сделки с ним, а также права на это имущество. Гарантией обеспечения деятельности налоговых органов по контролю за расходами физических

лиц служит установленная налоговым законодательством обязанность регистрирующих органов или лиц сообщать сведения о регистрации смены права собственности на подконтрольные объекты имущества.

Полученное требование возлагает на подконтрольное физическое лицо обязанность в течение 60 дней представить в налоговый орган специальную декларацию, в которой указываются все источники и размеры средств, израсходованных на приобретение данного имущества. Цель подачи подобной декларации – документально подтвердить легальное происхождение денежных средств, израсходованных на приобретение имущества, а также уплату всех налогов, причитающихся с полученных доходов.

Как правило, к представляемой декларации прилагаются копии документов, заверенные в установленном порядке, подтверждающие достоверность указанных сведений.

Последствием установления несоответствия доходов физического лица произведенным им расходам является начисление с выявленной разницы налоговой задолженности по налогу на доходы физических лиц, а также пени за неуплату этого налога.

При наличии достаточных оснований физическое лицо, расходы которого не соответствуют его доходам, может быть привлечен к налоговой ответственности за непредставление налоговой декларации (ст.119 НК РФ), грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ), неуплату или неполную уплату сумм налога (ст. 122 НК РФ).

2. Налоговые проверки

Налоговые проверки являются самой распространенной формой контроля, позволяющей наиболее эффективно и основательно контролировать деятельность налогоплательщика.

Налоговая проверка – это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.

В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговые органы проводят указанный контроль в форме налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим кодексом.

Функции налогового контроля, в том числе посредством проведения налоговых проверок, а также ведение производства по делам о налоговых правонарушениях относятся к компетенции налоговых органов.

Согласно ст. 87 НК РФ они бывают следующих видов:

- выездные,
- камеральные,
- встречные,
- дополнительные,
- повторные выездные налоговые проверки.

Если при проведении камеральных и выездных налоговых проверок у налоговых органов возникает необходимость получения информации о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, налоговым органом могут быть истребованы у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (плательщика сбора) (встречная проверка).

Запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика (плательщика сбора – организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований НК РФ.

Статья 87 НК РФ установила период в деятельности предприятия, который может стать предметом камеральных и выездных проверок. Этот период – три календарных года, предшествующих дате проверки.

Срок давности для ответственности за налоговое правонарушение определен четко (ст.113 НК РФ). Он составляет три года и исчисляется со следующего дня после совершения правонарушения. Если же было допущено и подтверждено грубое нарушение – неуплата или неполная уплата налога, игнорирование правил учета доходов и расходов (объектов налогообложения), – срок давности ответственности исчисляется со следующего дня после окончания того налогового периода, в котором было совершено правонарушение.

Выездная налоговая проверка

Выездные налоговые проверки проводятся в отношении организаций и индивидуальных предпринимателей на основании решения руководителя налогового органа (его заместителя) не чаще одного раза в год по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Выездная налоговая проверка проводится на основании решения руководителя (его заместителя) налогового органа.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Налоговый орган не вправе проводить в течение одного календарного года две выездные налоговые проверки и более по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, если иное не установлено настоящей статьей. В исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.

При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения.

При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совер-

шении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ, по акту, составленному этими должностными лицами. В акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов.

Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора) имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

Форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки разрабатывается и утверждается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

Камеральная налоговая проверка

Камеральная налоговая проверка проводится как в отношении налогоплательщиков, так и в отношении плательщиков сборов и налоговых агентов. Суть камеральной проверки состоит в следующем: сначала инспектор изучает документы, подлежащие сдаче в налоговый орган в обычном порядке, и только при наличии каких-либо вопросов может затребовать дополнительные сведения. Как правило, в ходе камеральной проверки выявляются арифметические ошибки в отчетности и сверяются сведения в документах.

Камеральная проверка имеет двойное назначение: во-первых, это средство контроля за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций, а во-вторых, основное средство отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок. Выездная проверка как наиболее трудоемкая форма налогового контроля должна назначаться только в тех случаях, когда возможности камеральных проверок исчерпаны, т. е. в

отношении налогоплательщика должны быть проведены контрольные мероприятия, требующие присутствия инспектора непосредственно на проверяемом объекте.

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

При проведении камеральной проверки налоговые органы имеют право истребовать у налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок (ст.93 НК РФ). Отказ налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) от представления запрашиваемых при проведении проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Если проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Оформление результатов выездной налоговой проверки

Непосредственно после окончания выездной налоговой проверки проверяющий составляет **справку о проведенной проверке**, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Следовательно, окончанием проверки является день составления справки налогового органа.

Не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен **акт выездной налоговой проверки**.

Акт выездной налоговой проверки должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи части первой НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе, на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц.

В акте выездной налоговой проверки не допускаются пометки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, подписывающих акт.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, другой – вручается руководителю проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю (их представителям). Передача производится под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителями. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения акта считается шестой день, начиная с даты его отправки.

Акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

По истечении срока, указанного в пункте 5 настоящей статьи, в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит **решение**:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

3. Налоговый учет и налоговая тайна

Бухгалтерский и налоговый учет в системе налога

Налогоплательщики исчисляют налоговую базу по итогам каждого отчетного (налогового) периода на основе данных налогового учета.

Налоговый учет – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с НК РФ.

В случае если в регистрах бухгалтерского учета содержится недостаточно информации для определения налоговой базы в соответствии с требованиями настоящей главы, налогоплательщик вправе самостоятельно дополнять применяемые регистры бухгалтерского учета дополнительными реквизитами, формируя тем самым регистры налогового учета, либо вести самостоятельные регистры налогового учета.

Бухгалтерский учет регулируется Положением по бухгалтерскому учету «Учет расчетов по налогу на прибыль» ПБУ 18/02, утвержденным приказом Минфина РФ от 19 ноября 2002 г. № 114н.

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

В случае если налогоплательщик начал осуществлять новые виды деятельности, он также обязан определить и отразить в учетной политике для целей налогообложения принципы и порядок отражения для целей налогообложения этих видов деятельности.

Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из принципа последовательности применения норм и правил налогового учета, то есть применяется последовательно от одного налогового периода к другому. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

Подтверждением данных налогового учета являются:

- первичные учетные документы (включая справку бухгалтера);
- аналитические регистры налогового учета;
- расчет налоговой базы.

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

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

Содержание данных налогового учета (в том числе данных первичных документов) является налоговой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в данных налогового учета, обязаны хранить налоговую тайну. За ее разглашение они несут ответственность, установленную действующим законодательством.

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком.

Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через его представителя. Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Налоговая декларация представляется с указанием единого по всем налогам идентификационного номера налогоплательщика.

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

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, налогоплательщик обязан внести необходимые **дополнения и изменения** в налоговую декларацию.

Если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации производится до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи заявления.

Если заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации, но до исте-

чения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если же заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление налогоплательщик сделал до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом ошибок и неточностей либо о назначении выездной налоговой проверки.

Налогоплательщик освобождается от ответственности при условии, что до подачи такого заявления налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Также может возникнуть и уголовная ответственность – в ст.198 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица» определено, что уклонение от уплаты налога (сбора) может быть осуществлено в случае:

- непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным;

- включения в налоговую декларацию или названные документы заведомо ложных сведений.

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

- об идентификационном номере налогоплательщика;

- о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

- предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является РФ, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам).

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

Так, Федеральным законом от 8 августа 2001 № 129-ФЗ «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» предусмотрено, что сведения, содержащиеся в государственном реестре, являются открытыми и общедоступными, за исключением паспортных данных физических лиц и их идентификационных номеров налогоплательщиков. Отказ в предоставлении содержащихся в государственном реестре сведений не допускается.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Таким образом, содержание субъективного права лица на налоговую тайну составляют два основных правомочия: во-первых, право требования как возможность управомоченного лица требовать от неопределенного круга обязанных лиц воздерживаться от нарушения его права; во-вторых, право на защиту как возможности прибегнуть в случае нарушения его права к установленным законом мерам защиты (притязание).

Поступившие в налоговые органы, органы внутренних дел, органы государственных внебюджетных фондов или таможенные органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну, имеют должностные лица, определяемые соответственно федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области внутренних дел, федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области таможенного дела.

Утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Необходимость исследования налогового контроля и рассмотрения его в системе обеспечения налоговой безопасности государства можно объяснить, по нашему мнению, несколькими факторами.

1. Безопасное состояние налоговой сферы предполагает наличие и функционирование активных защитных средств, способных сократить ряд негативных условий и факторов и противостоять угрозам путем выявления, определения их границ и последующей ликвидации.

2. Дефинитивный аппарат российского налогового законодательства в отношении отдельных категорий страдает излишней лаконичностью, существующие же научные разработки дефинитивных конструкций законодателем учитываются редко.

3. Действующее законодательство о налогах и сборах не содержит четкого разграничения форм и методов налогового контроля. Отсутствие четких правовых формулировок приводит к появлению в науке и судебной практике массовых споров относительно форм и методов налогового контроля.

Таким образом, налоговый контроль является неотъемлемой составляющей механизма обеспечения налоговой безопасности государства, т. е. видом деятельности, осуществляемой уполномоченными на то специальными государственными органами, реализуемой в формах, установленных действующим законодательством, проводимой с целью выявления, предупреждения, нейтрализации угроз налоговой безопасности государства.

Деятельность налоговых органов в ходе осуществления налогового контроля должна основываться на принципах законности; гласности; соблюдения налоговой тайны; объективности; достоверности; экономической целесообразности; эффективности; презумпции невиновности налогоплательщиков; превентивности налоговых правонарушений; координации и согласованности действий налоговых органов с другими государственными органами.

Глава 7.

Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

Современный уровень развития российского общества, существование рыночных отношений, интеграция нашей страны в международное сообщество потребовали коренного изменения отечественного законодательства, в том числе налогового. Это нашло отражение в Налоговом кодексе Российской Федерации, положения которого ознаменовали очередной этап в развитии отечественного налогового законодательства, его выход на новый качественный уровень - уровень кодифицированного акта, обобщившего на тот момент многочисленные и разрозненные нормы данной подотрасли права.

1. Понятие, основные черты и стадии налогового процесса

В литературе существует два подхода к налоговому процессу:

- часть законотворческого процесса;
- как процесс применения норм налогового материального права.

В рамках первого подхода под «налоговым процессом» понимается процесс принятия законодательных актов Российской Федерации о налогах и сборах. Налоговый процесс в Российской Федерации подразделяется на несколько стадий:

1. Разработка законопроекта и внесение его в Государственную Думу.

Рассмотрение налоговых законопроектов Государственной Думой осуществляется в трех чтениях.

2. Рассмотрение Государственной Думой законопроекта в первом чтении, где обсуждается его концепция, дается оценка соответствия основных положений законопроекта Конституции РФ, его актуальности и практической значимости.

3. Второе чтение, где голосуются поправки к законопроекту.

4. Третье чтение законопроекта для голосования в целях его принятия в качестве закона.

5. Прохождение федеральных законов через Совет Федерации РФ.

6. Принятый федеральный закон в течение пяти дней направляется Президенту РФ, который в течение 14 дней подписывает его и обнародует.

Кроме того, налоговый процесс рассматривается как процесс применения норм налогового материального права, т. е. как осуществление уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления предоставленной им налоговой компетенции.

Налоговый процесс следует рассматривать как особый случай применения норм материального налогового права. Безусловно, всякое применение норм права государственными органами и их должностными лицами требует определенной упорядоченности.

В отличие от налоговой процедуры налоговый процесс (как ее разновидность) регламентирует довольно узкую сферу отношений. Составление акта налоговой проверки и передача его руководителю налогового органа вместе с материалами проверки и возражениями заинтересованного лица (деятельность которого была подвергнута проверке) являются основаниями для инициирования налогового процесса – производства по делу о налоговом правонарушении (ст.100, 101, 101.1 НК РФ). Заканчивается данное производство вынесением руководителем налогового органа (его заместителем) определенного процессуального решения по материалам налоговой проверки. Таким образом, пока сложно говорить о формировании института налогового процесса и особенно – судебного налогового процесса, хотя практика давно доказала наличие существенных особенностей рассмотрения налоговых споров судами, и в связи с этим высказываются мнения о необходимости создания специализированных налоговых судов.

Налоговое юрисдикционное производство (налоговый процесс) подразделяется на:

а) предварительное налогово-юрисдикционное производство (ст.101–101.1, 137, 139, гл.20 НК РФ);

б) судебное налоговое производство (п.2–5 ст.48, ст.104, 105, 115, 138 НК РФ).

Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Понятие налогового правонарушения включает ряд составляющих. Это прежде всего виновно совершенное деяние. Так, виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, сознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

НК РФ содержит исчерпывающий перечень видов противоправных налоговых правонарушений (гл. 16 НК РФ). Закрепленное в НК РФ понятие вины не исключает применения налоговой санкции за совершение по неосторожности налогового правонарушения, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействия) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения (ст. 110 НК РФ).

Материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они

установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Субъекты налогового правонарушения

Законодательство, устанавливая ответственность за налоговые преступления, не связывает понятие должностного лица с формальным занятием должности. Должностным признается лицо, фактически реализующее полномочия властного характера в процессе руководства порученным участком или подчиненными работниками.

К ответственности за нарушения налогового законодательства физические лица, как обладающие статусом должностных лиц, так им и не обладающие, могут быть привлечены только при наличии определенных условий – достижения установленного законом возраста и вменяемости.

Как законодательство об административных нарушениях, так и уголовное законодательство предусматривают, что лицо может быть привлечено к ответственности с 16-летнего возраста.

С такой позицией трудно согласиться. К ответственности может привлекаться только лицо, способное в силу возраста осознавать противоправность своих поступков. Налоговое законодательство довольно сложно для понимания. Способность человека отдавать отчет в своих действиях и руководить ими определяется не только его возрастом. Другим признаком является вменяемость, т. е. состояние психики, при котором человек может осознавать значение своих поступков, руководить ими.

Невменяемый не может нести ответственности за правонарушение, поскольку в его совершении не участвовали его сознание или воля.

Существует мнение, что вменяемость характеризует не субъект правонарушения, а субъективную сторону, поскольку определяет психическое отношение лица к содеянному. Эта позиция нашла отражение в НК РФ. В соответствии со ст. 111 НК РФ способность лица отдавать себе от-

чет в своих действиях или руководить ими характеризует субъективную сторону нарушения налогового законодательства.

Вряд ли можно согласиться с таким подходом. Субъективная сторона предполагает самооценку. В данном же случае речь идет об определенных болезненных состояниях. Вменяемость характеризует самого человека как здорового или больного.

Можно сделать вывод, что субъектом ответственности за нарушения налогового законодательства является вменяемое лицо, достигшее 16-летнего возраста. В установленных законом случаях субъект может иметь дополнительные признаки (статус должностного лица и т. п.).

Субъектами ответственности за нарушения налогового законодательства выступают также организации. К организациям НК РФ относит российских и иностранных юридических лиц, иностранные компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, а также международные организации, их филиалы и представительства.

Организации могут выступать субъектами ответственности не только в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов. За нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, ответственность несут банки, выполняющие кассовое обслуживание бюджета.

2. Налоговые правонарушения

Противоправное поведение имеет две формы – действие и бездействие, которые обобщенно называют деянием.

Нарушения норм налогового законодательства могут совершаться как действием лица, так и его бездействием. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, уклонение от постановки на учет, непредставление налоговой декларации – примеры нарушений законодательных требований бездействием.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения может быть совершено действием (неправильное отражение хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета) и бездействием (недокументирование и неотражение в учете хозяйственных операций).

Объективная сторона правонарушения характеризуется двумя группами признаков – обязательными и факультативными.

К обязательным признакам относятся: общественно опасное деяние, общественно опасные последствия, причинная связь между деянием и наступившими последствиями. Совокупность этих признаков – необходимое условие всестороннего описания наказуемого поведения.

Некоторые правонарушения влекут материальные последствия (причинение вреда здоровью, повреждение или уничтожение имущества и т. п.). Вредность материальных последствий является обязательным признаком таких правонарушений. Одни и те же действия могут признаваться или не признаваться правонарушением в зависимости от того, наступили ли определенные законом вредные последствия. Это так называемые материальные правонарушения.

Основные составы нарушений налогового законодательства связаны с невыполнением обязательства полностью и своевременно уплачивать налоги. В этом случае налицо вредные материальные последствия совершенных действий. Такие последствия обязательно наказуемы привлечением нарушителей к ответственности.

Например, ст. 122 НК РФ в качестве наказуемых деяний называет занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога, иные неправомерные действия. Статья указывает и на последствия этих действий – неуплату или неполную уплату налога. Причем занижение налоговой базы и неуплата налога не только должны фактически иметь место, но и быть связаны между собой. Если налогоплательщик занизил базу для исчисления налога на имущество, но это по каким-то причинам не привело к недоимке, и в то же время у него есть недоплата по налогу на прибыль, то, очевидно, причинной связи между деянием и последствиями нет. В такой ситуации нет единства признаков объективной стороны правонарушения, а значит, нет и самого нарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ.

Правонарушения могут быть и нематериальными (формальными). Иногда законодатель прямо не указывает на вредные последствия деяния. Например, согласно ст. 120 НК РФ наказуемым является грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения. В статье не указываются вредные последствия, которые должны наступить в результате таких действий. Однако в данном случае вредным последствием является не реальный ущерб (в виде недоимки), а угроза, опасность вреда (создание затруднительных условий для проведения на-

логового контроля, предпосылок для неправильного исчисления налогов и т. п.). Иными словами, вредные последствия могут различаться по степени реализации вовне.

3.Общее понятие и способы уклонения от уплаты налогов

Среди основ уклонения от уплаты налогов Налог. кодекс выделяет следующие:

1. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом.

2. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

3. Предусмотренная Налоговым кодексом ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации.

4. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

5. Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени.

6. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. 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. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Правовая норма об ответственности за нарушение налогового законодательства должна четко указывать признаки наказуемого деяния, внешнего проявления противоправного поведения. Иными словами, должна быть установлена объективная сторона правонарушения. Это обязательное условие, с одной стороны, ограничивающее административное усмотрение при наложении взысканий, с другой – исключающее лазейки для избежания ответственности.

Например, ст. 120 НК РФ устанавливает ответственность за грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения. Без четкого определения, в чем же конкретно состоит грубое нарушение правил учета, применение указанной статьи привело бы к произвольному расширению числа наказуемых поступков. Поэтому законодатель определил, что под грубым нарушением правил учета для целей указанной статьи НК РФ понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур, 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 налогоплательщика.

4. Принципы налоговой ответственности

Принципы налоговой ответственности указывают цели, правовое положение общества, к которым должны стремиться законодательные и правоприменительные органы. При этом необходимо учитывать, что принципы налоговой ответственности не обязательно могут иметь нормативное закрепление – их реальное воплощение зависит от воли законодателя. Во-первых, основные начала налоговой ответственности выводятся из общего содержания не только налогового, но и в целом финансового законодательства. Во-вторых, принципы налоговой ответственности являются достижением науки финансового права, т. е. частью финансово-правовой доктрины, которая в той или иной мере отражается в налоговом законодательстве.

Принципы налоговой ответственности – это основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее объективную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность за-

конодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений.

Принципы:

– общеправовые принципы юридической ответственности, к числу которых относятся: справедливость, законность, неотвратимость, индивидуализация наказания, ответственность за вину.

Законность, означающая недопустимость привлечения к ответственности за налоговое правонарушение иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

– однократность привлечения к налоговой ответственности. Принцип однократности означает, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за одно и то же налоговое правонарушение. Мера ответственности, установленная законодателем, является исчерпывающей и в достаточной степени отражает функции налоговой ответственности;

– соотношение налоговой ответственности с другими видами ответственности. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не существует изолированно только в рамках налогового права – в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъектного состава возможно применение норм иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства;

– разграничение налоговой санкции и налоговой обязанности;

– презумпция невиновности. Данный принцип является налогово-правовой конкретизацией ч. 1 ст. 49 Конституции РФ и означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового деликта, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

В налоговом праве принцип презумпции невиновности реализуется посредством установления искового порядка взыскания налоговых санкций в случае, если налогоплательщик или иное фискальнообязанное лицо отказалось добровольно уплатить сумму штрафа.

Принципами налоговой ответственности часто руководствуется Конституционный Суд РФ.

В механизме правового регулирования налоговых отношений принципы налоговой ответственности выполняют регулятивную, превентивную и охранительные функции.

Все принципы налоговой ответственности взаимосвязаны и взаимозависимы: несоблюдение одного принципа неизбежно влечет нарушение другого и, как следствие, искажает сущность ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

5. Стадии налоговой ответственности

Налоговая ответственность является длящимся охранительным правоотношением, которое в своем развитии (движении) проходит определенные стадии.

Стадии налоговой ответственности – это периоды, отражающие соотношение определенного объема прав и обязанностей субъекта налогового правонарушения с этапами познания данного правонарушения уполномоченными государственными органами.

Основанием для выделения стадий налоговой ответственности служат юридические факты, наличие которых предусматривается в гипотезах норм НК РФ и влечет соответствующие правовые последствия.

Стадия конкретизации налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения начинается с обнаружения налогового деликта и заканчивается вступлением в законную силу акта применения права, признающего факт нарушения законодательства о налогах и сборах конкретным лицом.

Вторая стадия налоговой ответственности начинается в результате активных действий государства в лице компетентных органов или самого правонарушителя. До обнаружения налогового деликта правовой статус виновного лица существует в полном объеме, поскольку противоправное деяние еще не пресечено компетентными органами и правонарушитель использует 'принадлежащие ему права и обязанности без каких-либо ограничений.

Конкретизация налогового правонарушения имеет два основания:

- основное, выраженное правоохранительной санкцией конкретно-определенной нормы гл. 16 или 18 НК РФ, содержащей основные признаки квалификации налогового правонарушения;
- дополнительное, выраженное обстоятельствами, смягчающими или отягчающими ответственность.

Главным отличием дополнительного основания является возможность его установления только судом. Обстоятельства, смягчающие и

отягчающие налоговую ответственность, оказывают влияние на определение размера налоговой санкции.

Налоговая ответственность предусматривает обязательный порядок досудебного разрешения спора. Налоговый орган обязан предложить правонарушителю добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае отказа или пропуска срока добровольной уплаты налоговый орган должен обратиться в суд с исковым заявлением о принудительном взыскании налоговой санкции.

Заканчивается стадия конкретизации налоговой ответственности вынесением налоговым органом или судом решения, которым признается факт нарушения конкретным субъектом законодательства о налогах и сборах. Правоприменительный акт определяет меру ответственности за содеянное.

Стадия реализации налоговой ответственности характеризуется тем, что правонарушитель приобретает специальный правовой статус. Налоговая ответственность начинает реализовываться с момента вступления в законную силу правоприменительного акта, констатирующего факт совершения определенным лицом налогового деликта.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учи-

тываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном ст. 114 НК РФ.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность, при рассмотрении дела о привлечении налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента, иных лиц к налоговой ответственности, могут быть признаны судом и другие не предусмотренные ст.112 НК РФ обстоятельства, но приведенные в иных отраслях законодательства в качестве смягчающих ответственность, а также обстоятельства, которые исходя из внутренних убеждений суда могут быть признаны обстоятельствами, смягчающими ответственность.

На наличие обстоятельств, смягчающих ответственность налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента, могут ссылаться как физические, так и юридические лица при рассмотрении судом (арбитражным судом) иска налогового органа о взыскании с них налоговой санкции на основании решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения или иска физического или юридического лица о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, НК РФ не содержит исчерпывающего перечня обстоятельств, смягчающих ответственность. Любые обстоятельства могут быть признаны судом или налоговым органом смягчающими ответственность. Однако НК РФ устанавливает два случая, когда ответственность обязательно должна быть смягчена.

Во-первых, совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств.

Во-вторых, смягчающим обстоятельством признается совершение нарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.

В случае представления надлежащих доказательств, подтверждающих наличие обстоятельств, смягчающих ответственность, налогоплательщик (плательщик сбора), налоговый агент, иное лицо вправе рассчитывать на уменьшение судом взыскиваемого с них штрафа.

Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

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

Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);
- 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 (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);
- выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов).

При наличии данных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

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 три года (срок давности).

Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ.

6. Санкции в налоговом праве

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза по сравнению с размером за совершение налогового правонарушения.

При наличии определенных обстоятельств размер штрафа увеличивается на 100 процентов.

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

Сумма штрафа, присужденного налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту за нарушение законодательства о налогах и сборах, повлекшее задолженность по налогу или сбору, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней, в очередности, установленной гражданским законодательством РФ.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

Давность взыскания налоговых санкций

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогово-

го правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).

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.

Решение о привлечении к ответственности за нарушение налогового законодательства, вынесенное в течение срока давности привлечения к ответственности, может быть обращено к исполнению только в течение срока давности взыскания налоговых санкций.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков исключительно в судебном порядке (п.7 ст.114 НК РФ) путем предъявления налоговым органом иска о взыскании санкций. Подать такой иск налоговый орган должен до истечения шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления акта об этом.

Исчисление срока начинается не с момента принятия решения, а с момента составления акта проверки.

Прекращение уголовного дела не означает, что срок взыскания санкций начинают исчислять заново, т. к. пропущенный однажды срок уже лишил налоговый орган права взыскать санкции.

Когда уголовное дело возбуждено до вынесения решения налоговым органом либо же после вынесения решения, но до истечения срока давности взыскания санкций – налоговый орган в силу п. 3 ст. 108 НК РФ не имеет возможности взыскивать санкции.

Когда же уголовное дело прекращено, то обстоятельства, препятствующие взысканию, отпадают и должно быть продолжено исчисление прерванного срока.

Конституционные принципы назначения санкций

При установлении и назначении мер юридической ответственности за нарушения налогового законодательства необходимо соблюдать определенные принципы. Устанавливая ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, необходимо исходить из того, что ограничение прав и свобод возможно, только если оно соразмерно целям, прямо указанным в Конституции РФ.

Можно выделить несколько конституционных требований, которые должны соблюдаться при установлении и применении мер ответственности за нарушения налогового законодательства:

1) Требование дифференциации

Принцип справедливости предполагает дифференцированное установление санкций с учетом характера правонарушения, степени его общественной опасности.

Поэтому, например, сокрытие объектов налогообложения преследуется не только в административном, но и в уголовном порядке. За занижение налоговой базы, совершенное по неосторожности, предусмотрены только административные меры воздействия.

2) Требование соразмерности

Наказание за налоговое правонарушение должно быть соразмерно содеянному, т. е. должно налагаться с учетом причиненного вреда. Необходимо учитывать, во-первых, характер вреда и, во-вторых, его размер.

Мера ответственности должна быть адекватна правонарушению. При назначении меры ответственности должна учитываться величина ущерба, нанесенного общественным отношениям.

Таким образом, штрафы за налоговые правонарушения, приводящие к невыполнению налогового обязательства, должны учитывать последствия неправомерных действий (бездействия) и устанавливаться с учетом размера образовавшейся недоимки.

3) Требование однократности

При установлении наказаний за нарушения налогового законодательства должен соблюдаться общеправовой принцип однократности применения мер ответственности. Согласно этому принципу никто не может быть наказан дважды за одно и то же правонарушение.

4) Требование индивидуализации

Меры ответственности должны применяться с учетом личности виновного, характера вины, обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

5) Требование обоснованности

Размеры санкций должны быть обоснованы с позиции борьбы с данными правонарушениями. Они могут преследовать цели наказания виновного и общей превенции. Когда же применение санкций преследует какие-либо иные цели, то это нарушает требования обоснованности.

Придание финансового, бюджетного значения штрафам нарушает ч.2 ст.6 Конституции РФ, в соответствии с которой граждане несут равные обязанности, предусмотренные Конституцией РФ. Возложение дополнительных обременений с целью пополнения бюджета на отдельных налогоплательщиков нарушает принцип равенства обязанностей.

6) Требование нерепрессивности

В правовом государстве (в отличие от тоталитарного) право есть не средство принуждения и подавления личности через репрессии, а механизм координации различных общественных интересов.

При защите одного общественного блага (в данном случае – интересов государственного бюджета) неизбежно причинение ущерба другому (праву собственности и свободе предпринимательской деятельности, входящим в число основных прав человека). Однако в силу принципа справедливости такой ущерб должен быть соразмерным защищаемому благу. Недоплата налога, безусловно, должна повлечь применение к нарушителю мер ответственности. Но эти меры не должны быть репрессивными.

1. Таким образом, налоговое правонарушение - это нарушение норм законодательства о налогах и сборах, отрасли законодательства, регулирующей исключительно правоотношения в сфере налогообложения, поэтому налоговое правонарушение определяется как виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

2. Налоговым кодексом РФ установлен специальный порядок привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение, который значительно отличается от порядка привлечения к административной ответственности. Различаются, в частности, сроки давности привлечения к ответственности и взыскания санкций, порядок производства по делам о налоговых и административных правонарушениях.

3. В современном налоговом законодательстве, где основополагающим нормативным актом является Налоговый кодекс РФ, отсутствует нормативное определение налоговой ответственности. Однако анализ норм Налогового кодекса РФ позволяет определить этот вид ответственности следующим образом.

Налоговая ответственность - это применение к лицу, виновному в совершении налогового правонарушения, предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых санкций в виде денежных взысканий (штрафов). Следует отметить, что среди правоведов нет единого мнения по вопросу о том, можно ли выделить ответственность за совершение налоговых правонарушений в качестве самостоятельного вида юридической ответственности. И одной из причин дискуссионности этого вопроса является отсутствие законодательного определения налоговой ответственности. Ответственность за налоговые правонарушения соответствует всем основным признакам юридической ответственности и при этом имеет ряд специфических, только ей присущих особенностей.

Тема 8.

Федеральные, региональные и местные налоги и сборы

В экономически развитых странах мира на законодательном уровне закреплена классификация налогов по уровням власти и управления: федеральные, региональные и местные. Налоговые доходы федерального бюджета являются основными в их общем объеме и характеризуют объем налоговой нагрузки на субъектов экономической деятельности. Общая масса налогов зависит от состава налогов, налоговых ставок, налоговой базы и масштабов применения льгот. Масса налоговых поступлений зависит также от возможного изменения классификации налоговых доходов и придания им определенности неналоговых доходов.

Система региональных и местных налогов обладает уникальным характером, сочетающим в себе как воздействие федерального центра на формирование в законченном виде работоспособной поэлементной модели каждого регионального и местного налога, так и влияние территориальных органов власти на параметры отдельных элементов данных налогов в целях оперативного финансового реагирования на изменения социально-экономических условий на уровне субъектов РФ и муниципальных образований. В связи с этим в лекции рассматриваются основные вопросы, затрагивающие подходы к разграничению властных полномочий в сфере налогообложения с акцентом на установление объема и системы ограничителей в отношении компетенции субъектов РФ и муниципальных образований по разработке и внедрению экономико-правовых механизмов построения поэлементных моделей региональных и местных налогов в условиях динамичного развития федеративных отношений в России.

Актуальность выбранной темы характеризуется тем, что одним из важнейших условий стабилизации финансовой системы любого государства является обеспечение устойчивого сбора налогов, надлежащей дисциплины налогоплательщиков.

1. Виды налоговых режимов

Основным режимом налогообложения и для юридических лиц и для предпринимателей является общий налоговый режим. В случае если организация или предприниматель не перешли на специальный налоговый режим, по умолчанию применяется ОСН. Налогоплательщики – юридические лица, находящиеся на общей системе налогообложения, обязаны вести бухгалтерский и налоговый учет и представлять в налоговый орган и бухгалтерскую, и налоговую отчетность. Полный перечень налогов на ОСН установлен статьями 13,14,15 Налогового кодекса РФ. Но основными налогами при ОСН являются следующие:

1. Налог на добавленную стоимость (НДС).

НДС облагаются операции по реализации товаров и услуг. Ставка налога на добавленную стоимость в зависимости от вида товаров, услуг или работ равна 0%, 10%, 18%. Кроме обязанности по исчислению и уплате НДС в бюджет в качестве налогоплательщика, у организации или предпринимателя может возникнуть обязанность по уплате этого налога и в качестве налогового агента.

2. Налог на прибыль организаций.

Плательщиками налога на прибыль ОСН являются только организации. Объектом налогообложения является прибыль, которая рассчитывается как положительная разница между полученными доходами и осуществленными расходами. Общеустановленная ставка налога на прибыль определена в размере 20%.

3. Налог на доходы физических лиц (НДФЛ).

Перечень доходов, облагаемых НДФЛ, установлен статьей 208 Налогового кодекса. Доходы, освобождаемые от налогообложения, указаны в статье 217 НК. Каждый вид доходов облагается по соответствующей ставке. Основная налоговая ставка равна 13%. Налогоплательщиком по НДФЛ является физическое лицо, получившее доход, работник организации, предпринимателя или сам предприниматель, применяющий ОСНО, участники общества, получающие дивиденды, и т.д. Налогообложению подлежат доходы, полученные как в денежной форме, так и в натуральной форме и форме материальной выгоды.

4. Налог на имущество организаций.

Плательщиками налога на имущество организаций являются организации, имеющие на своем балансе основные средства. Виды имущества,

не облагаемого данным налогом, установлены ст.374 Налогового кодекса. А льготы по налогу определены ст. 381 НК РФ. Основными средствами является имущество, предназначенное для использования в течение длительного времени (более 1 года) в производстве (работах, услугах), для управленческих нужд либо для сдачи в аренду и способные приносить экономические выгоды. Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, при расчете которой учитывается остаточная стоимость основных средств. Налоговая ставка устанавливается законом субъекта РФ и не может превышать 2,2 %.

2. Административная классификация налогов и сборов

По виду органа власти, устанавливающего налог, применяется административная классификация. В соответствии с п. 1 ст. 12 НК РФ в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Конкретные федеральные, региональные и местные налоги перечислены в ст. 13, 14 и 15 НК РФ. Указанную классификацию также называют нормативной. Необходимость указанной классификации определяется разграничением компетенции между уровнями власти и наличием видов налогов, которые вправе вводить орган законодательной (представительной) власти каждого уровня. Следует учесть, что разграничение налогов на федеральные, региональные и местные связано не с бюджетом, в который они зачисляются, а именно с уровнем власти, который их вводит. Так, федеральный налог может полностью или частично зачисляться в региональный (в местный) бюджет.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Перечень федеральных налогов и сборов установлен ст. 13 НК РФ:

- 1) налог на добавленную стоимость (НДС);
- 2) акцизы;
- 3) налог на доходы физических лиц;
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;
- 8) водный налог;
- 9) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;

10) государственная пошлина.

Региональные налоги

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов Российской Федерации в соответствии с НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов Российской Федерации законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения. Перечень региональных налогов и сборов установлен ст. 14 НК РФ:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают дейст-

вывать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с Налоговым кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации.

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены НК РФ. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ. Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Перечень местных налогов определен ст. 15 НК РФ:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

Страховые взносы

Страховые взносы в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования. Формально страховые взносы не входят в налоговую систему и регулируются отдельным законом - Федеральным законом от 24.07.2009 N 212-ФЗ "О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхова-

ния Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования". Но по сути, это самый настоящий налог. Тем более, что они по сути представляют собой скорректированный Единый социальный налог, который применялся до 1 января 2010 года, регулировался главой 24 НК РФ и был отменен Федеральным законом от 24.07.2009 N 213-ФЗ.

Кроме собственно федеральных налогов, могут вводиться так называемые специальные налоговые режимы (**п. 7 ст. 12, ст. 18 НК РФ**), которые, как правило, предусматривают уплату одного налога и одновременное освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов. Достаточно часто применяемые специальные налоговые режимы - УСН (**гл. 26.2 НК РФ**) и ЕНВД (**гл. 26.3 НК РФ**). Они предусматривают освобождение от НДС, налога на прибыль (НДФЛ), налога на имущество, но, тем не менее, имеют существенные отличия. В частности, УСН полностью урегулирована на федеральном уровне и предполагает налогообложение реального дохода. Что же касается ЕНВД, то федеральный законодатель передал полномочия по его введению и регулированию на местный уровень, а налогообложению подлежит так называемый вмененный (предполагаемый) доход, который рассчитывается исходя из внешних характеристик облагаемой деятельности (площадь торгового зала магазина, число работников и т.д.).

Также следует отметить, что налог на игорный бизнес, формально являющийся региональным в соответствии со **ст. 14 НК РФ**, имеет определенные черты специального налогового режима, так как предусматривает обложение соответствующей деятельности только этим налогом и освобождение ее от ряда других налогов (для организаций - от налога на прибыль: **п. 9 ст. 274 НК РФ**; для организаций и индивидуальных предпринимателей - от НДС: **подп. 8 п. 3 ст. 149 НК РФ**). Кроме того, **ст. 369 НК РФ** предусматривает два варианта регулирования налога на игорный бизнес: установление конкретных ставок региональными законами, а также применение фиксированных федеральных ставок при отсутствии региональных законов. Соответственно, налог на игорный бизнес будет взиматься на территории соответствующего субъекта РФ и в отсутствии регионального закона о его введении. Данные особенности налога на игорный бизнес еще в большей степени сближают его со специальными нало-

говыми режимами и ставят под сомнение его отнесение к региональным налогам.

Кроме того, в силу **п. 1 ст. 78 НК РФ** зачет сумм, излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов, производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам. Иными словами, излишне уплаченный федеральный налог можно зачесть в счет погашения недоимки по федеральному же налогу (или недоимки по налогу, уплачиваемому в связи с применением специального налогового режима), но не недоимки по региональному (местному) налогу.

3. Специальные налоговые режимы

Специальные налоговые режимы являются особенностью налоговой системы России. И представляют собой особый установленный Налоговым кодексом РФ порядок исчисления и уплаты налогов и сборов. Указанные налоговые режимы нацелены на создание более благоприятных экономических и финансовых условий функционирования организаций, относящихся к сфере малого и среднего предпринимательства. Они предусматривают освобождение от обязанности по уплате отдельных видов налогов и сборов при соблюдении определённых условий, а также особый порядок определения элементов налогообложения.

Общим для всех специальных налоговых режимов является единый налог, взимание которого не освобождает налогоплательщиков от обязанности уплаты некоторых налогов, которые невозможно либо нецелесообразно заменить единым налогом из-за специфики, значимости и особой целевой направленности данных налогов. К таким налоговым платежам можно отнести: акцизы; государственную пошлину; взносы на обязательное государственное пенсионное страхование; налоги, которые уплачиваются физическими лицами с личного или иного имущества, не связанного с производством и реализацией товаров, работ и услуг; налоги, имеющие экологическую направленность, и др.

Введенная в 1995 г. упрощенная система налогообложения для малых предприятий стала первым образцом специального налогового режима в России. В 1999 г. на территории отдельных регионов был введен единый налог на вмененный доход. Применение этих режимов налогообложения уже в первые годы выявило целый ряд проблем и недостатков, которые

требуют разработки научного обоснования этого понятия, раскрытия его экономического содержания и характеристики основных параметров.

Налоговое регулирование с помощью специальных налоговых режимов может быть выражено в виде упрощения общей системы налогообложения и снижения налоговой нагрузки. В рамках специального налогового режима должен формироваться особый порядок налогообложения, который направлен на определенный круг налогоплательщиков. Так, в России существуют налоговые режимы для отдельных сфер деятельности и групп налогоплательщиков.

Специальные налоговые режимы можно охарактеризовать рядом параметров: цель создания и вид режима; объекты; субъекты; условия применения, выражающиеся в ограничениях на вход и выход из режима налогообложения; продолжительность применения; число и виды уплачиваемых налогов; наличие специфического налога, присущего данному налоговому режиму и механизм его расчета.

В мировой практике существуют два подхода в формировании специальных налоговых режимов. Первый подход заключается в упрощении порядка расчета и взимания налогов, предусмотренных общим режимом налогообложения. Вторым подход предполагается оценку потенциального дохода налогоплательщика на основании косвенных признаков и установление фиксированных платежей в бюджет, заменяющих один или несколько традиционных налогов. Первый подход применяется на практике в ряде стран Организации экономического сотрудничества и развития (ОЭСР). Вторым подход в чистом виде не применяется в развитых странах, хотя во многих странах оценка налоговой базы по аналогии с другими налогоплательщиками используется в тех случаях, когда налоговая администрация имеет основания сомневаться в правильности исчисления налоговых обязательств.

Если говорить о специфических особенностях специальных налоговых режимов, то можно отметить позитивные и негативные последствия их применения.

К позитивным последствиям можно отнести:

- снижение налоговой нагрузки на приоритетные сферы предпринимательской деятельности;

- повышение собираемости налогов в сферах применения специальных налоговых режимов;

уменьшение теневого оборота;
упрощение процедур налогового администрирования;
повышение инвестиционной активности населения и малого бизнеса
и т.д.

К негативным последствиям можно отнести:

разукрупнение организаций;
создание новых схем уклонения от уплаты налогов с использованием специальных налоговых режимов;
уменьшение поступлений взносов во внебюджетные фонды и налога на прибыль в бюджеты;
подмена видов деятельности более выгодными видами для предпринимателей;
затруднение проведения налоговых проверок и т.д.

Существует ряд принципов, на основе которых должны формироваться специальные налоговые режимы:

принцип упрощения системы налогообложения – достигается уменьшением общего количества налогов и может быть обеспечен путем упрощения механизма исчисления и уплаты единого налога;

принцип добровольности, то есть специальные налоговые режимы применяются налогоплательщиками на добровольной основе;

принцип налогового благоприятствования - специальный налоговый режим должен быть более мягким для основной массы налогоплательщиков, чем общий режим налогообложения. Несоблюдение этого принципа лишает введение специального налогового режима экономического смысла;

принцип приоритетности и избирательности - субъектный состав ограничен определенными видами деятельности, отраслями и категориями налогоплательщиков. В противном случае, это будет не специальный, а общий налоговый режим;

принцип замещения единым налогом других платежей - количество заменяемых единым налогом платежей может корректироваться в зависимости от вида специального налогового режима;

принцип сосуществования единого налога и части других общеустановленных налогов и сборов - конкретный перечень сопутствующих налоговых платежей зависит от особенностей специального налогового режима;

принцип максимально возможного учета особенностей условий хозяйствования - максимальный учет особенностей условий хозяйствования

плательщиков единого налога, путем использования различного рода корректирующих коэффициентов и установления конкретного перечня других налогов.

Следование и неукоснительное соблюдение названных принципов является настолько важным, что отклонение или отступление от них лишает специальные налоговые режимы своей целесообразности.

В 2002 г. понятие специальных налоговых режимов появилось в ст. 18 НК РФ и вместе с этим был введен во вторую часть НК РФ раздел о специальных налоговых режимах и соответствующие им главы:

Глава 26.1 «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей» (далее - ЕСХН). Введена в действие с 01.01.2002 г. в соответствии с Федеральным законом от 29.12.2001 г. №187-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ о налогах и сборах». Переход налогоплательщика на уплату ЕСХН производится добровольно. Налогоплательщиками могут быть юридические лица и индивидуальные предприниматели, которые являются сельскохозяйственными товаропроизводителями. Объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на расходы. Налоговой базой признается денежное выражение доходов, уменьшенных на расходы. При определении налоговой базы доходы и расходы определяются нарастающим итогом с начала налогового периода. Налоговым периодом установлен календарный год, отчетным периодом - полугодие. Налоговая ставка равна 6%. Налоговая декларация по итогам налогового периода представляется не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом. Применение этого специального режима заменяет уплату следующих видов налогов:

организации освобождаются от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, НДС;

индивидуальные предприниматели получают освобождение от уплаты налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц, НДС.

Глава 26.2 «Упрощенная система налогообложения» (далее - УСН). Введена в действие с 01.01.2003 г. в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2002 г. №104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о на-

логах и сборах». Переход на УСН осуществляется в добровольном порядке. Налогоплательщиками являются юридические лица и индивидуальные предприниматели. Объектом налогообложения могут быть доходы либо доходы, уменьшенные на расходы. Выбор объекта налогообложения осуществляется налогоплательщиком самостоятельно. В случае если объектом налогообложения являются доходы, то налоговой базой признается денежное выражение доходов. Если же объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на расходы, то налоговой базой устанавливается денежное выражение доходов, уменьшенных на расходы. Налоговым периодом установлен календарный год, отчетными периодами - первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Налоговая декларация представляется организациями по итогам налогового периода не позднее 31 марта года, следующего за истекшим налоговым периодом, индивидуальными предпринимателями – не позднее 30 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом. Согласно ст. 346.20 НК РФ применяются следующие налоговые ставки:

если налогоплательщик в качестве объекта налогообложения выбирает доходы, то налоговая ставка устанавливается в размере 6%;

если в качестве объекта налогообложения применяются доходы, уменьшенные на расходы, налоговая ставка устанавливается в размере 15%. Но в соответствии с п.2 ст. 346.20 НК РФ, законами субъектов РФ могут быть установлены дифференцированные налоговые ставки от 5% до 15%, исходя из категории налогоплательщика.

В данном случае налогоплательщики освобождаются от уплаты следующих налогов:

организации освобождаются от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций, НДС;

индивидуальные предприниматели в данном случае освобождены от уплаты налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц, НДС.

Глава 26.3 «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности» (далее - ЕНВД). Введена в действие с 01.01.2003 г. в соответствии с Федеральным законом от 24.07.2002 г. №104-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в часть вторую НК РФ и некоторые другие акты законодательства РФ, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства РФ о на-

логах и сборах». Этот налоговый режим вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения и может применяться наряду с общей системой налогообложения. Применение ЕНВД с 2013 г. перестало быть обязательным. Согласно внесённым поправкам налогоплательщик теперь может самостоятельно выбрать данный режим налогообложения наравне с другими специальными режимами. Налогоплательщиками являются юридические лица и индивидуальные предприниматели, осуществляющие определённые виды деятельности на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения, в которых введён единый налог. Объектом налогообложения признаётся вменённый доход, то есть потенциально возможный доход налогоплательщика. Налоговой базой признаётся величина вменённого дохода, которая рассчитывается как произведение базовой доходности по определённому виду деятельности и величины физического показателя, характеризующего данный вид деятельности (п.2 ст.346.29 НК РФ). Налоговым периодом установлен квартал. Налоговая ставка равна 15% от величины вменённого дохода. В соответствии с п. 2 ст. 346.26 НК РФ этот специальный налоговый режим применяется только в отношении определённых видов деятельности:

- оказания бытовых услуг;

- оказания ветеринарных услуг;

- оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

- распространение наружной рекламы с использованием рекламных конструкций и т.д.

Глава 26.4 «Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции». Введена в действие с 10.06.2003 г. в соответствии с Федеральным законом от 06.06.2003 №65-ФЗ «О внесении дополнения в часть вторую НК РФ, внесении изменений и дополнений в некоторые другие законодательные акты РФ и признании утратившими силу некоторых законодательных актов РФ». Налогоплательщиком и плательщиком сборов является инвестор. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции предусматривает замену уплаты совокупности налогов и сборов, за исключением тех, которые предусмотрены п.7

ст.346.35 НК РФ, разделом произведённой продукции в соответствии с условиями соглашения.

В частности налогоплательщик и плательщик сборов освобождаются от уплаты:

региональных и местных налогов;

налога на имущество организаций в отношении основных средств, нематериальных активов, запасов и затрат, которые находятся на балансе налогоплательщика и используются исключительно для осуществления деятельности, предусмотренной соглашениями;

таможенных пошлин;

транспортного налога [2, с. 756].

Глава 26.5 «Патентная система налогообложения». Введена в действие с 01.01.2013 г. в соответствии с Федеральным законом от 25.06.2012 г. №94-ФЗ «О внесении изменений в части первую и вторую НК РФ и отдельные законодательные акты РФ». Данная система налогообложения применяется в добровольном порядке индивидуальными предпринимателями. В соответствии с п.1 ст.346.43 НК РФ налоговый режим вводится в действие в соответствии с НК РФ, законами субъектов РФ и может применяться в том регионе, где он введён законом субъекта РФ. НК РФ предусмотрен перечень видов предпринимательской деятельности, которые подлежат налогообложению в рамках патентной системы налогообложения (п.2 ст.346.43 НК РФ). При ведении индивидуальным предпринимателем нескольких видов предпринимательской деятельности патент приобретается отдельно на каждый из видов деятельности. Применяя данный вид специального налогового режима, налогоплательщики освобождаются от уплаты налога на доходы физических лиц и налога на имущество физических лиц.

Величина налога зависит от суммы установленного по каждому виду деятельности потенциально возможного к получению годового дохода. Размер потенциально возможного к получению годового дохода для определённых видов деятельности устанавливается законами субъектов РФ. Патент выдаётся на период от одного до двенадцати месяцев включительно в пределах календарного года (п.5 ст.346.45 НК РФ). При этом патент выдаётся с любой даты. Налог исчисляется как произведение налоговой ставки равной 6% и потенциально возможного к получению индивидуаль-

ным предпринимателем годового дохода по определённому виду деятельности.

В настоящее время приоритетным является использование специальных налоговых режимов как инструментов налогового регулирования, то есть упрощение налогового администрирования можно рассматривать как один из аспектов введения в действие специальных режимов налогообложения [5, с. 78].

К позитивным моментам применения специальных режимов как инструмента налогового регулирования можно отнести:

- возможность существенного снижения налоговой нагрузки на определенные сферы экономики;

- увеличение инвестиционной активности населения, а также малого и среднего бизнеса;

- отказ от использования схем уклонения от уплаты налогов по общей системе налогообложения с целью минимизации выплачиваемых государству средств.

Вся совокупность специальных налоговых режимов, действующих на территории РФ, должна строиться на общих базовых принципах, которые необходимо закрепить законодательно.

Представляется, что специальные налоговые режимы были введены в целях:

- поддержки субъектов малого и среднего предпринимательства и развития данного сектора экономики;

- поддержки сельскохозяйственного производителя и стимулирования отрасли сельского хозяйства;

- привлечения инвестиций в разработку недр и стимулирования добывающих и связанных с ними отраслей.

Тем самым установление специальных налоговых режимов служит в конечном итоге целям укрепления и дальнейшего развития экономики РФ и является реализацией регулирующей функции налога.

Бюджетное устройство Российской Федерации даже по меркам унитарных государств отличается достаточно высокой степенью централизации. Доходная база бюджетов субъектов Российской Федерации формируется за счет поступлений региональных налогов и сборов, отчислений от федеральных налогов и сборов, неналоговых доходов и межбюджетных трансфертов. Региональные налоги и сборы устанавливаются и вводятся в

действие Налоговым кодексом Российской Федерации и законами субъектов федерации. Органами государственной власти субъекта федерации определяются налоговые ставки в пределах, установленных федеральным законодательством, порядок и сроки уплаты налога, а также формы отчетности по региональному налогу.

Поскольку база налогообложения и ставки налогов, являющиеся источниками формирования бюджетов субъектов федерации, определяются федеральным законодательством, власти нижестоящего уровня практически лишены легальных рычагов для проведения самостоятельной финансовой политики. Это не позволяет реализовывать основополагающие принципы бюджетного федерализма и существенно ограничивает бюджетную самостоятельность и ответственность территориальных властей.

Проведенный анализ сбалансированности бюджетной системы показал, что существующий перечень и налогооблагаемая база региональных и местных налогов являются заведомо недостаточными для финансирования расходов на субфедеральном уровне.

Острая вертикальная несбалансированность бюджетной системы, состоящая в превышении объема фактически сложившихся расходных полномочий консолидированных бюджетов субъектов федерации по сравнению с их бюджетной обеспеченностью, является одним из главных недостатков существующей в Российской Федерации модели бюджетного федерализма. Существующий порядок распределения финансовых ресурсов ставит в крайне невыгодное положение те субъекты федерации, которые развивают собственную налоговую базу и сокращают нерациональные бюджетные расходы, и во многом дает преимущество тем регионам, которые полагаются исключительно на финансовую помощь из федерального бюджета.

Пронизывающее всю бюджетную систему страны острое противоречие между формальной централизацией и неформальной автономией региональных властей является источником целого ряда серьезных проблем. Формальная централизация бюджетной системы не только позволяет региональным властям перекладывать ответственность за свою «неплатежеспособность» на федеральное правительство, но и оказывать давление, требуя покрытия «непредвиденных» финансовых обязательств. Полагаясь на возмещение федеральным центром финансовых потерь, региональные власти, как правило, всегда будут иметь весьма низ-

кую заинтересованность в ответственном управлении бюджетами, а необходимые для компенсации их потерь средства, получаемые за счет заимствований или эмиссии долговых ценных бумаг, могут привести к серьезным финансовым затруднениям впоследствии.

Функционирование централизованной модели бюджетного федерализма в России за многие годы стало причиной формирования устойчивых иждивенческих настроений на субфедеральном уровне и, как следствие, привело к отказу территорий от самостоятельного развития своего социально-экономического потенциала. Накопленные действующей централизованной системой противоречия фактически превратили ее в сдерживающий фактор экономического развития территорий. Совершенствование системы бюджетного федерализма нами предложено осуществлять по трем направлениям: расширение налогово-бюджетной автономии субъектов федерации, установление «жестких» бюджетных ограничений на выделение финансовой помощи, усиление механизмов контроля и ответственности региональных органов государственной власти. В связи с этим очевидна необходимость укрепления собственной доходной базы региональных бюджетов посредством расширения налоговых полномочий субфедеральных властей.

Список литературы

а) нормативные правовые акты:

1. Конституция Российской Федерации [принята 12.12.1993 г.] // Российская газета. – 1993. – 25 дек.; Собрание законодательства Российской Федерации.-2009.- № 1.- Ст.2.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 г.// СЗ РФ.- 1998.-№ 31.- Ст. 3824; СЗ РФ.-2011.-№ 49 (ч. 5).- Ст. 7070.
3. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ // СЗ РФ.- 2000.- № 32.- Ст. 3340.
4. О таможенном регулировании в Российской Федерации: Федеральный закон от 27.11.2010 // СЗ РФ.- 2010.- № 48.- ст. 6252; СЗ РФ.- 2011.- № 29.- ст. 4291.
5. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ // СЗ РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3823 (с изм. и доп.).
6. О Правительстве Российской Федерации: Федеральный конституционный закон от 17.12.1997 г. № 2-ФКЗ // СЗ РФ. - 1997. - № 51. - Ст. 5712 (с изм. и доп.).
7. О банках и банковской деятельности: Федеральный закон от 02.12.1990 г. № 395-1 // ВВС РФ, 1990. - № 27. - Ст. 357 (с изм. и доп.).
8. Об обязательном государственном страховании жизни и здоровья военнослужащих, граждан, призванных на военные сборы, лиц рядового и начальствующего состава органов внутренних дел Российской Федерации, Государственной противопожарной службы, органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ, сотрудников учреждений и органов уголовно-исполнительной системы: Федеральный закон от 28.03.1998 г. № 52-ФЗ // СЗ РФ. - 1998. - № 13. - Ст. 1474 (с изм. и доп.).
9. Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: Федеральный закон от 24.07.1998 г. № 125-ФЗ // СЗ РФ. - 1998. - № 31. - Ст. 3803 (с изм. и доп.).
10. Об основах обязательного социального страхования: Федеральный закон от 16.07.1999 г. № 165-ФЗ // СЗ РФ. - 1999. - № 29. - Ст. 3686 (с изм. и доп.).

11. О порядке установления размеров стипендий и социальных выплат в Российской Федерации: Федеральный закон от 07.08.2000 г. № 122-ФЗ // СЗ РФ. - 2000. - № 33. - Ст. 3348 (с изм. и доп.).

12. Федеральный закон от 7.08.2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма» // СЗ РФ. - 2001. - № 33 (ч. 1). - Ст. 3418 (с изм. и доп.).

13. Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств: Федеральный закон от 25.04.2002 г. № 40-ФЗ // СЗ РФ. - 2002. - № 18. - Ст. 1720 (с изм. и доп.).

14. О Центральном банке Российской Федерации (Банке России): Федеральный закон от 10.07.2002 г. № 86-ФЗ // СЗ РФ. - 2002. - № 28. - Ст. 2790 (с изм. и доп.).

15. О страховании вкладов физических лиц в банках Российской Федерации: Федеральный закон от 23.12.2003 г. № 177-ФЗ // СЗ РФ. - 2003. - № 52 (ч. 1). - Ст. 5029 (с изм. и доп.).

16. О полиции: Федеральный закон от 7.02.2011 г. № 3-ФЗ // СЗ РФ. - 2011. - № 7. - Ст. 900 (с изм. и доп.).

17. О национальной платежной системе: Федеральный закон от 27.06.2011 г. № 161-ФЗ // СЗ РФ. - 2011. - № 27. - Ст. 3872 (с изм. и доп.).

18. О социальных гарантиях сотрудникам органов внутренних дел и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации: Федеральный закон от 19.07.2011 г. № 247-ФЗ // СЗ РФ. - 2011. - № 30 (ч. 1). - Ст. 4595 (с изм. и доп.).

19. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ // СЗ РФ. - 2011. - № 50. - Ст. 7344 (с изм. и доп.).

20. О Министерстве финансов Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 30.06.2004 г. № 329 // СЗ РФ. - 2004. - № 31. - Ст. 3258 (с изм. и доп.).

21. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе: постановление Правительства РФ от 30.09.2004 г. № 506 // СЗ РФ. - 2004. - № 40. - Ст. 3961 (с изм. и доп.).

22. О Федеральном казначействе: постановление Правительства РФ от 01.12.2004 г. № 703 // СЗ РФ. - 2004. - № 49 - Ст. 4908 (с изм. и доп.).

б) основная литература:

1. Винницкий Д.В. Налоговое право : учебник для бакалавров./Д.В. Винницкий М.: Издательство Юрайт, 2013. 360 с.
2. Клейменова М.О. Налоговое право : учебное пособие./М.О. Клейменова М.: МФПУ "Синергия", 2013. 368 с.
3. Крохина Ю.А. Налоговое право : учебник./Ю.А. Крохина М.: Издательство Юрайт, 2013. 495 с.
4. Налоговое право : учебник / под ред. Е.Ю. Грачевой, О.В. Болтиновой. М.: Проспект, 2013. 384 с.
5. Налоговое право России : учебник / отв. ред. Ю.А. Крохина. М.: Норма, 2011. 720 с.
6. Парыгина В.А. Налоговое право России : учебник./В.А. Парыгина М.: Издательство Юрайт, 2012. 462 с.
7. Карташов А.В. Налоговое право: краткий курс лекций/ А. В. Карташов; под науч. ред. Е. Ю. Грачевой. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2013. 211 с.

в) дополнительная литература:

1. Александров И.В. Расследование налоговых преступлений./И.В. Александров М.: Изд-во Юрайт, 2014.
2. Вылкова Е.С. Налоговое планирование. Теория и практика./Е.С. Вылкова М.: Издательство Юрайт, 2014.
3. Иванов И.С. Институт вины в налоговом праве: теория и практика./И.С. Иванов М.: Проспект, 2008.
4. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. В 2 т. / под ред. Ю.Ф. Кваши. 12-е изд., перераб. и доп. М.: Изд-во Юрайт, 2014.
5. Майбуров И.А. Теория налогообложения./И.А. Майбуров, А.М. Соколовская М.: Юнити-Дана, 2011.
6. Ордынская Е.В. Организация и методика проведения налоговых проверок./Е.В. Ордынская М.: Издательство Юрайт, 2013.
7. Осокина И.В. Налоговый контроль в налоговом процессе./И.В. Осокина, М.Е. Косов М.: Магистр : Инфра-М, 2011.
8. Петросян О.Ш. Налоговые преступления./О.Ш. Петросян, Ю.А. Артемьева М.: Юнити-Дана: Закон и право, 2009.

9. Полежарова Л.В. Международное двойное налогообложение: механизм устранения в Российской Федерации./А.В. Полежарова М.: Магистр, 2009.
10. Попов В.В. Защита прав субъектов налоговых правоотношений: вопросы теории и практики./В.В. Попов М.: Юрлитинформ, 2011.
11. Попова Л.В., В.В. Попов Налоговые системы зарубежных стран./А.В. Попова, И.А. Дрожжина, Б.Г. Маслов М.: Дело и Сервис, 2011.
12. Правовое регулирование налогообложения в Российской Федерации / отв. ред. Н.Ю. Хаманева. М.: Наука : Инфра-М, 2011.
13. Правовые проблемы налогового администрирования крупнейших налогоплательщиков / под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Волтерс Клувер, 2006.
14. Соловьев И.Н. Преступные налоговые схемы и их выявление./И.Н. Соловьев М.: Проспект, 2013.

Примерные тесты с ответами по курсу «Налоговое право»

Раздел 1 .

1. Налоговое право-это составная часть:

- а) трудового права;
- б) гражданского права;
- *в) финансового права;
- г) бюджетного права.

2. Предмет налогового права - это:

- а) отношения, связанные с установлением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне соответственно;
- б) отношения, связанные с введением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне соответственно;
- в) отношения по взиманию налогов и сборов, которые проявляются в процессе исполнения налоговых и квазиналоговых отношений;
- г) отношения по осуществлению налогового контроля со стороны соответствующих государственных органов;
- д) отношения, возникающие в процессе привлечения соответствующих лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- *е) верны ответы, а, б, в, г, д.

3. Метод налогового права характеризуется как:

- а) временной;
- б) причинно-следственный;
- *в) властно-имущественный.

4. Не является объектом налоговых правоотношений:

- а) стоимость товара;
- б) операция с ценными бумагами;
- *в) физическое лицо;
- г) добавленная стоимость работ.

5. Принцип отрицания обратной силы налоговых законов является:

- а) общим для всех отраслей права;
- *б) специфическим для целей налогообложения;
- в) специфическим для финансового права.

6. Принцип сочетания интересов государства и обязанных субъектов предполагает равенство сторон при применении налоговых законов:

- а) верно;

*б) неверно.

7. Налоговое право не является приоритетным при взаимодействии с:

- а) гражданским правом;
- *б) конституционным правом;
- в) бюджетным правом;
- г) семейным правом.

8. Государство несет юридическую ответственность перед налогоплательщиком:

- *а) да;
- б) нет.

9. Налогоплательщик может не уплачивать налог или уплачивать его удобным для себя образом, если в налоговом законе присутствуют:

- *а) все существенные элементы закона;
- б) все факультативные элементы закона;
- в) все факультативные и большая часть существенных элементов.

10. В России существует приоритет международных соглашений над нормами национального налогового законодательства:

- *а) верно;
- б) неверно.

11. Налоги возникли вследствие:

- а) развития торговли;
- *б) появления государства;
- в) становления промышленности.

12. Основоположником теории налогообложения считается:

- а) У. Петти;
- *б) А. Смит;
- в) Д. Рикардо;
- г) Ж. Сэй.

13. Теория пропорционального налогообложения относится к:

- а) общей теории налогообложения;
- *б) частной теории налогообложения.

14. Определение налога как дохода для покрытия государственных расходов характерно для:

- а) атомистической теории;
- б) кейнсианской теории;
- в) монетаристской теории;
- *г) классической теории.

15. Основная доходная часть бюджета состоит из:

- а) доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности;
- б) доходов целевых бюджетных фондов;
- *в) налоговых поступлений;
- г) поступлений от внешнеэкономической деятельности.

16. Пополнение средств государственной казны осуществляется путем реализации:

- а) стимулирующей функции налогов;
- *б) фискальной функции налогов;
- в) регулирующей функции налогов.

17. Кривая Лэффера выражает зависимость доходов бюджета от:

- а) размера прибыли предприятия;
- *б) прогрессивности налогообложения;
- в) объема выручки предприятия.

18. Налог утверждает:

- а) правительство;
- *б) Государственная Дума;
- в) президент;
- г) другие ветви власти.

19. К неналоговым платежам относятся:

- а) акцизы;
- *б) конфискации;
- в) НДС;
- г) платежи за выдачу лицензий.

20. платой за совершение действий государственными органами является:

- *а) гербовый сбор;
- б) плата за воду;
- в) таможенная пошлина;
- г) налог на рекламу.

Раздел 2.

21. По способу взимания налоги подразделяются на:

- а) общеобязательные и факультативные;
- *б) прямые и косвенные;
- в) абстрактные и целевые;
- г) регулирующие.

22. Налоговые платежи регламентируются как нормами налогового законодательства, так и нормами других отраслей права:

- а) верно;
- *б) неверно.

23. По срокам уплаты акцизы относятся к:

- а) срочным налогам;
- *б) периодически-календарным налогам.

24. Является ли индивидуальная безвозмездность юридическим признаком налога?

- *а) да;
- б) нет.

25. Может ли орган местного самоуправления установить налог на владельцев собак?

- а) да;
- *б) нет.

26. К факультативным элементам закона о налоге относятся:

- а) единица налогообложения;
- б) отчетный период;
- в) сроки уплаты налога;
- *г) налоговые льготы.

27. При уплате НДС предприятие-производитель является:

- *а) субъектом налогообложения;
- б) носителем налога;
- в) налоговым агентом.

28. Предприятие арендует земельный участок. Является ли оно плательщиком налога на землю:

- а) да;
- *б) нет.

29. Объектом налогообложения при исчислении налога на прибыль является:

- а) валовый доход;
- *б) прибыль от реализации;
- в) получение дохода.

30. Объектом налогообложения транспортного налога является:

- *а) автомобиль, который имеет мощность двигателя 160 л.с.;
- б) стоимость автомобиля в 10 000 усл.ед.;
- в) право на владение автотранспортным средством.

31. Льгота по освобождению от уплаты налога на прибыль предприятий и организаций, полученная от производства продуктов детского питания, относится к:

- а) изъятиям;
- *б) скидкам;
- в) налоговому кредиту.

32. Согласно Налоговому кодексу РФ, стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налога – это...

- а) предмет налога;
- *б) налогооблагаемая база;
- в) объект налогообложения.

33. Может ли субъект Российской Федерации своим законом установить налоговую базу и порядок ее определения по региональным и местным налогам?

- а) да;
- б) да, но только по местным налогам;
- в) да, но только по региональным налогам;
- *г) нет.

34.. По каким налогам установлены адвалорные ставки?

- а) налог на доходы физических лиц;
- б) налог на имущество физических лиц;
- *в) акциз на сигары.

35. Одним из существенных условий налогообложения являются:

- а) права и обязанности предприятий как налоговых агентов;
- *б) ответственность участников налоговых отношений;
- в) способы защиты прав и интересов кредитных учреждений.

36. Форма взаимоотношений бюджетов различных уровней "разные ставки" предусматривает, что:

а) условия взимания и ставки налога устанавливает центральный орган власти, а местные органы могут изменять ставки налога по своему усмотрению;

*б) центральный орган власти устанавливает условия взимания налога, а ставки налога устанавливаются местными органами;

в) центральный орган устанавливает налог, а ставки и условия взимания налога устанавливаются местными органами.

37. Форма взаимоотношений бюджетов различных уровней "разные налоги" предусматривает, что:

а) между бюджетов разных уровней делятся суммы собранного налога;

б) каждый уровень власти вводит свои налоговые платежи;

*в) условия взимания налога устанавливает центральный орган, а ставки налога определяют местные органы власти.

38. В соответствии с принципом территориальности под сферу деятельности налогового законодательства России подпадают:

а) лица, проживающие или зарегистрированные на территории Российской Федерации;

*б) лица, имеющие объект налогообложения в Российской Федерации.

39. В соответствии с принципом резидентства налогообложению в России подлежат лица, проживающие в России:

а) постоянно;

б) не менее 180 дней;

*в) не менее 183 дней;

г) не менее 165 дней.

40. Общий срок вступления в силу закона Российской Федерации составляет:

а) 7 дней со дня опубликования;

б) 10 дней со дня опубликования;

*в) 7 дней со дня подписания президентом;

г) на следующий день после подписания президентом.

Раздел 3.

41. Налоговое бремя-это величина, равная отношению:

а) суммы налогов к величине добавленной стоимости;

*б) суммы прямых налогов к совокупному национальному продукту;

в) общей суммы налоговых платежей к совокупному национальному продукту.

42. Имеют ли право органы законодательной или исполнительной власти устанавливать дифференцированные ставки налогов в зависимости от формы собственности?

- а) да, имеют;
- б) да, но только по определенным видам налогов и сборов;
- *в) нет, такого права у них нет.

43. Что входит в состав законодательства субъектов РФ о налогах и сборах?

*а) законы о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты субъектов РФ;

б) законы о налогах субъектов РФ, принятые в соответствии с НК РФ;

в) НК РФ и указы глав исполнительной власти субъектов РФ в области налогообложения.

44. НДС подлежит перечислению в бюджет, когда:

- а) товар получен;
- б) товар оприходован и оплачен;
- *в) поступил аванс за товар.

45. Налог на имущество предприятий уплачивается за счет:

- а) себестоимости продукции;
- б) чистой прибыли;
- *в) балансовой прибыли.

46. Субъектами налога с владельцев транспортных средств являются:

- а) юридические лица;
- б) физические лица;
- *в) юридические физические лица.

47. Налоговые органы рассчитывают сумму земельного налога для:

- а) юридических лиц;
- *б) физических лиц;
- в) граждан-предпринимателей;
- г) не рассчитывают вообще.

48. . Относится ли таможенная пошлина к федеральным налогам?

- *а) да;

б) нет.

49. К субъектам налоговой ответственности не относятся:

- а) юридические и физические лица;
- б) граждане-предприниматели, выступающие как сборщики налогов;
- в) налоговые администрации;
- *г) банки, перечисляющие налоги во внебюджетные фонды.

50. Банк несет ответственность за просрочку уплаты налога предприятием по вине банка:

- *а) да, в размере 0,2% за каждый день просрочки;
- б) да, в размере 0,3% за каждый день просрочки;
- в) да, в размере 0,7% за каждый день просрочки;
- г) не несет ответственности.

51. Кредитные учреждения обязаны сообщать налоговым органам об открытии денежных счетов предприятиям и организациям:

- *а) да;
- б) да, если это валютные счета;
- в) да, если сумма операций по счету превышает 100 000 долл. США;
- г) нет, если банк имеет подтверждение постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе;
- д) нет.

52. Существует ли презумпция невиновности налогоплательщика в НК РФ?

- *а) да;
- б) нет, такое понятие применимо только для налоговых преступлений;
- в) нет.

53. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)?

- а) да;
- б) нет.

54. С какого возраста наступает ответственность за совершение налоговых правонарушений?

- а) 14 лет;
- *б) 16 лет;
- в) 18 лет;
- г) 21 год.

55. Обязано ли лицо, привлекаемое к налоговой ответственности, доказывать свою невиновность?

- а) да;
- *б) нет.

56. В каком порядке взыскиваются налоговые санкции с налогоплательщиков – физических лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями?

- а) в бесспорном;
- *б) в судебном;
- в) порядок зависит от суммы, подлежащей взысканию.

57. Каким по форме должно быть заявление о взыскании, поданное в суд?

- а) исковым заявлением;
- б) заявление о выдаче судебного приказа;
- *в) заявление заинтересованного лица (налогового органа);
- г) заявление об установлении факта, имеющего юридическое значение.

58. Подлежит ли направлению налоговым органом налогоплательщику копия заявления о взыскании, поданная налоговым органом в суд? Если да, то в какие сроки?

- а) да, не позднее дня подачи такого заявления в суд;
- б) да, не позднее трех дней подачи такого заявления в суд;
- в) да, но срок направления законодательно не определен;
- *г) нет.

59. Основным источником финансирования налоговой системы являются:

- а) добровольные взносы и пожертвования;
- *б) средства государственного бюджета;
- в) бюджетные средства и отчисления от штрафов за выявленные нарушения;
- г) собственная предпринимательская деятельность.

60. Структура органов построена по признаку:

- а) функциональному;
- *б) территориальному;
- в) комбинированному.

Перечень вопросов для подготовки контрольной работы

Вариант 1

1.Налоговая система Древней Руси.

2.Сравнительный анализ налоговых систем России и США.

3.Налог на добавленную стоимость. Порядок исчисления и уплаты.

Плательщики налога. Объект налогообложения. Основания для получения права на освобождение от уплаты. Налоговая база. Налоговый период. Налоговые ставки.

Вариант 2

1.Налоговая система России IV- VII в.в.

2.Сравнительный анализ налоговых систем России и Канады.

3.Государственная пошлина. Понятие государственной пошлины. Плательщики пошлины. Объект взимания пошлины. Льготы. Ставки. Порядок

исчисления и уплаты. Порядок и сроки уплаты.

Вариант 3

1.Налоговая система в период правления Петра 1.

2.Сравнительный анализ налоговых систем России и Франции.

3.Налог на игорный бизнес. Плательщики. Объект налогообложения.

Налоговая база. Налоговый период. Налоговые ставки. Порядок исчисления и уплаты. Порядок и сроки уплаты.

Вариант 4

1.Налоговая система в период правления Екатерины II.

2.Сравнительный анализ налоговых систем России и Польши.

3.Водный налог. Плательщики налога. Объект налогообложения. На-

логовая база. Налоговый период. Ставки налога. Порядок исчисления и уплаты. Порядок и сроки уплаты.

Вариант 5

1.Налоговая система России XVIII-XX вв. (до 1917г.).

2.Сравнительный анализ налоговых систем России и Испании.

3.Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование

объектами водных биологических ресурсов. Плательщики налога. Объект налогообложения. Налоговые ставки. Порядок исчисления и уплаты. Порядок и сроки уплаты.

Вариант 6

- 1.Налоговая система России после 1917 г.
- 2.Сравнительный анализ налоговых систем России и стран Балтии.
- 3.Налог на добычу полезных ископаемых. Плательщики налога. Объект налогообложения. Налоговая база. Налоговый период. Налоговые ставки. Порядок исчисления и уплаты. Порядок и сроки уплаты.

Вариант 7

- 1.Налоговая система России в период НЭПа.
- 2.Сравнительный анализ налоговых систем России и Германии.
- 3.Налог на добычу полезных ископаемых. Плательщики налога. Объект налогообложения. Налоговая база. Налоговый период. Налоговые ставки. Порядок исчисления и уплаты. Сроки уплаты налога.

Вариант 8

- 1.Налоговая система России в 30-х гг. - 50-х гг. (Сталинский период).
- 2.Сравнительный анализ налоговых систем России и Швейцарии.
- 3.Налог на доходы физических лиц. Плательщики налога. Объект налогообложения. Льготы. Стандартные налоговые вычеты. Социальные налоговые вычеты. Имущественные налоговые вычеты. Профессиональный налоговый вычет. Налоговая база. Налоговый период. Порядок исчисления налога. Порядок уплаты налога.

Вариант 9

- 1.Налоговая система России в период 50-х - 70-х гг.
- 2.Сравнительный анализ налоговых систем России и Финляндии.
- 3.Акцизы. Налогоплательщики акцизов. Объект налогообложения. Льготы. Налоговая база. Налоговый период. Ставки налога. Порядок и способы исчисления. Порядок и сроки уплаты.

Вариант 10

- 1.Налоговая система России в период 70-х - 90-х г.
- 2.Сравнительный анализ налоговых систем России и Великобритании.
- 3.Налог на прибыль организаций. Плательщики налога. Объект налогообложения. Налоговая база. Налоговый период. Налоговые ставки. Порядок исчисления и уплаты. Сроки уплаты налога.