

Министерство
образования
и науки
рекомендует

Учебник

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

3-е издание

Ю. А. КРОХИНА

Материал соответствует требованиям
основных образовательных программ

для подготовки бакалавров

для подготовки специалистов

ЮРАЙТ основы наук

Юлия Александровна Крохина

Налоговое право

Текст предоставлен изд-вом

http://www.litres.ru/pages/biblio_book/?art=179030

Налоговое право: учебник для вузов. 3-е изд. перераб. и доп.: Юрайт-Издат; Москва; 2009

ISBN 978-5-9788-0092-0

Аннотация

В учебнике рассматриваются теоретические основы налогового права, механизм правового регулирования налоговых отношений, налоговый контроль, налогово-правовая ответственность, налоговая обязанность, отдельные виды федеральных, региональных и местных налогов.

Содержание учебника соответствует Государственному образовательному стандарту высшего профессионального образования и методическим требованиям, предъявляемым к учебным изданиям.

Допущено Министерством образования Российской Федерации в качестве учебника для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальностям 021100 (030501) «Юриспруденция», 030505 (023100) «Правоохранительная деятельность», 030500 (521400) «Юриспруденция (бакалавр)», а также для аспирантов и преподавателей юридических вузов, практических работников финансовых органов, судов прокуратуры и иных государственных органов.

Содержание

Предисловие	4
Принятые сокращения	6
ОБЩАЯ ЧАСТЬ	8
Глава 1. ПОНЯТИЕ И РОЛЬ НАЛОГОВ	8
1.1. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность	8
1.2. Соотношение налогов и иных обязательных платежей	14
1.3. Функции налогов	17
1.4. Виды налогов и основания их классификации	19
1.5. Правовой механизм налога и его элементы	21
Вопросы и задания для самоконтроля	25
Глава 2. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИИ	26
2.1. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования	26
2.2. Система налогового права	31
2.3. Налоговое право в системе российского права	32
2.4. Понятие и виды налоговых правоотношений	37
Вопросы и задания для самоконтроля	39
Глава 3. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА	40
3.1. Общая характеристика источников налогового права	40
3.2. Федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права	43
3.3. Нормативные правовые акты субъектов РФ и органов местного самоуправления в системе источников налогового права	49
Вопросы и задания для самоконтроля	50
Глава 4. СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА	51
4.1. Понятие и классификация субъектов налогового права	51
4.2. Налоговая юрисдикция и налоговое резидентство	54
4.3. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов	55
4.4. Правовой статус налоговых агентов и сборщиков налогов и сборов	59
4.5. Правовой статус налоговых представителей	61
4.6. Банки как субъекты налогового права	63
Конец ознакомительного фрагмента.	67

Ю. А. Крохина

Налоговое право

Предисловие

В России правовая сфера налоговой деятельности претерпевает постоянные изменения, обусловленные становлением рыночных отношений и развитием федеративной природы государства. Целесообразность и эффективность осуществляемых в России налоговых реформ будет намного выше, если в их основу положить имеющийся теоретический и практический опыт правового регулирования.

Современное налоговое законодательство России не содержит основных экономических и юридических параметров, обеспечивающих комплексную правовую регламентацию налоговых отношений. Поэтому системное изложение курса налогового права особенно важно для понимания содержания налоговой деятельности государства.

Изучение налогового права в высших учебных заведениях предполагает необходимость знания не только основных актов налогового законодательства, но и теоретических основ налогового права как самостоятельной дисциплины в российском юридическом образовании. При этом следует иметь в виду, что к теоретическому обоснованию налогово-правовых принципов и институтов предъявляются повышенные требования в связи с развитием финансовой деятельности как одного из признаков государства.

Новые реалии российского государственного строительства требуют серьезного осмысления сущности современного налогового права. Существующее налоговое законодательство является одной из важнейших отраслей российского законодательства и направлено на правовое обеспечение формирования доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы. Без правового оформления процессов установления, введения и взимания налогов фискальная функция государства не может считаться легитимной. Налоговое право – сфера публичного правового регулирования, оно представляет собой подотрасль финансового права и направлено на установление прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых органов, иных субъектов налоговых отношений, регулирование порядка проведения налогового контроля, пресечение налоговых правонарушений, привлечение к ответственности за нарушения налогового законодательства.

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

Предлагаемая книга комплексно раскрывает все институты налогового права. Некоторые вопросы налогового права не находили достаточного освещения в отечественных учебных изданиях. Таковыми, например, являются налогово-правовая ответственность, специальные налоговые режимы, стадии налоговой ответственности и др. Вопросы налогового права освещены не только в аспекте регулирования федеральным законодательством, но и нормативными правовыми актами субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Содержание книги соответствует сегодняшним требованиям и в должной мере отражает современное состояние российской науки налогового права, а также реалии отечественного правопорядка. Настоящий учебник подготовлен в соответствии с обязательными требованиями второго поколения Государственных образовательных стандартов высшего профессионального образования и требованиями, предъявляемыми к учебным изданиям для

высших учебных заведений по специальности «Юриспруденция». Вопросы, изложенные в данном учебнике, соответствуют учебной программе по курсу «Налоговое право», рекомендованной Советом по правоведению Учебно-методического объединения университетов РФ.

Нормативной базой учебника являются Конституция, правовые позиции Конституционного Суда РФ, Налоговый кодекс РФ, иные федеральные нормативные правовые акты, финансово-правовые нормативные акты субъектов РФ и органов местного самоуправления. Эмпирической базой послужило обобщение практики налоговой деятельности российского государства. Теоретическую основу учебника составили труды отечественных и зарубежных ученых, затрагивающие различные аспекты финансового права.

Использование широкого круга научных источников позволило отразить альтернативные подходы к пониманию налогового права в целом, его институтов, отдельных норм, а также определить место налогового права в системе российского права.

Третье издание учебника обусловлено серьезными изменениями законодательства о налогах и сборах. В частности, претерпели изменения процедуры налогового контроля, порядок обжалования решений налоговых органов, производства по делу о налоговом правонарушении, существенно поменялось правовое регулирование отдельных видов налогов.

В предлагаемом учебнике дан анализ действующего налогового законодательства, рассмотрены теоретические аспекты налогового права. Цель настоящего издания – обобщить знания по наиболее фундаментальным вопросам налоговой деятельности государства и помочь студентам при изучении курса «Налоговое право».

Принятые сокращения

1. Нормативные правовые акты

Конституция – Конституция Российской Федерации, принята всенародным голосованием 12.12.1993

АПК – Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (в ред. от 25.03.2008)

БК – Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 № 145-ФЗ (в ред. от 06.12.2007)

ГК – Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая от 30.11.1994; № 51-ФЗ (в ред. от 06.12.2007); часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ (в ред. от 06.12.2007); часть третья от 26.11.2001 № 146-ФЗ (в ред. от 29.11.2007); часть четвертая от 18.12.2006 № 230-ФЗ (в ред. от 01.12.2007)

ГПК – Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ (в ред. от 04.12.2007)

КоАП – Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (в ред. от 03.03.2008)

НК – Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая от 31.07.1998 № 146-ФЗ (в ред. от 17.05.2007); часть вторая от 05.08.2000 № 117-ФЗ (в ред. от 06.12.2007)

ТМК – Таможенный кодекс Российской Федерации от 28.05.2003 № 61-ФЗ (в ред. от 06.12.2007)

ТК – Трудовой кодекс Российской Федерации от 30.12.2001 № 197-ФЗ (в ред. от 28.02.2008)

УК – Уголовный кодекс Российской Федерации от 13.06.1996 № 63-ФЗ (в ред. от 08.04.2008)

УПК – Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (в ред. от 04.03.2008)

Закон о налоговой системе – Закон РФ от 27.12.1991 № 2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (в ред. от 11.11.2003). Утратил силу с 1 января 2005 г. в соответствии с Федеральным законом от 29.07.2004 № 95-ФЗ

Закон о налоговых органах – Закон РФ от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (в ред. от 27.07.2006)

Постановление КС РФ от 17.12.1996 № 20-П – Постановление Конституционного Суда РФ от 17.12.1996 № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года „О федеральных органах налоговой полиции“

2. Органы власти

ВАС РФ – Высший Арбитражный Суд Российской Федерации

ВС РФ – Верховный Суд Российской Федерации

КС РФ – Конституционный Суд Российской Федерации

МВД России – Министерство внутренних дел Российской Федерации

Минфин России – Министерство финансов Российской Федерации

Минэкономразвития России – Министерство экономического развития и торговли Российской Федерации

Минюст России – Министерство юстиции Российской Федерации

МНС России – Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (упразднено)

ФНС России – Федеральная налоговая служба

ФСФО России – Федеральная служба России по финансовому оздоровлению и банкротству (упразднена)

ФСФР России – Федеральная служба по финансовым рынкам

ФТС России – Федеральная таможенная служба

ЦБ РФ – Центральный банк Российской Федерации

3. Прочие сокращения

абз. – абзац

гл. – глава (-ы)

ЕСН – единый социальный налог

ЕСХН – единый сельскохозяйственный налог

НДС – налог на добавленную стоимость

ООН – Организация Объединенных Наций

орган ЗАГС – орган записи актов гражданского состояния

п. – пункт (-ы)

подп. – подпункт (-ы)

подразд. – подраздел

разд. – раздел (-ы)

ред. – редакция

РСФСР – Российская Советская Федеративная Социалистическая Республика

РФ – Российская Федерация

СНГ – Содружество Независимых Государств

СССР – Союз Советских Социалистических Республик **ст.** – статья (-и)

ч. – часть (-и)

ОБЩАЯ ЧАСТЬ

Глава 1. ПОНЯТИЕ И РОЛЬ НАЛОГОВ

1.1. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность

Налоги – одно из древнейших изобретений человечества. Они появились вместе с государством и использовались им как основной источник средств для содержания органов государственной власти и материального обеспечения последними своих функций. С тех пор в мире многое изменилось, новые черты приобрели задачи и функции государства. Однако главное назначение налогов как источника средств, обеспечивающих функционирование государства, сохранилось, хотя их роль стала многозначной.

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

Налог как правовая категория имеет свое определение, содержание и сущность, нормативное закрепление которых служит необходимым условием для осуществления государством и муниципальными образованияами своей финансовой деятельности.

Налог является основной системообразующей категорией налогового права. Именно от сущности налога, от внутреннего его содержания зависят определение предмета налогового права, конструирование его Общей и Особенной частей, деление на институты.

Не менее важную роль выполняет категория «налог» и для уяснения места налогового права в системе финансового права Российской Федерации.

Особую значимость юридическая характеристика налога имеет для урегулирования конфликта между частной и публичной формами собственности.

Точная формулировка налога способствует определению круга прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, правильному практическому применению всего налогового законодательства.

Дефиниция налога претерпела длительную и сложную эволюцию, характер которой еще раз доказывает правильность вывода о неотделимости процессов развития государства и налогообложения. В общих чертах история взглядов на понятие налога отражена в работе Э. Селигмана и Р. Стурма «Этюды по теории обложения», в которой авторы выделили семь ступеней понимания рассматриваемой категории. «Вначале господствующей является идея дара. В Средние века индивидуум делает подарок правительству... На второй ступени правительство смиренно умоляло или просило народ о поддержке... На третьей стадии мы встречаемся с идеей помощи, оказываемой государству... На четвертой стадии проявляется идея о жертве, приносимой индивидуумом в интересах государства. Он теперь отказывается от чего-либо в интересах общественного блага... На пятой стадии у плательщика развива-

ется чувство долга, обязанности... Лишь на шестой стадии встречаем идею принуждения со стороны государства... На седьмой, и последней, стадии мы видим идею определенной доли или определенного оклада, установленных или исчисленных правительством, вне всякой зависимости от воли плательщика».

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

В новейшем российском налоговом законодательстве налог всегда имел определение, однако содержание, научная обоснованность и практическая применимость его были различными. Закон о налоговой системе не ограничивал налог от иных платежей доходной части бюджета, устанавливая, что «под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами» (ст. 2). Данное определение вносило больше путаницы, чем показывало реальную сущность налога. Более того, нормативная дефиниция содержала только один из признаков налога – обязательность, что не позволяло нормально функционировать правоприменительной деятельности.

Следует отметить, что после принятия Закона о налоговой системе деятельность органов государства и местного самоуправления по применению налогового законодательства характеризовалась бессистемностью. Практика разрешения налоговых споров арбитражными судами и налоговыми инспекциями долгое время не систематизировалась, поскольку была противоречивой, а в сфере административного порядка рассмотрения дел зачастую шла вразрез с нормами федерального законодательства.

В такой ситуации нельзя не отметить важную роль КС РФ, который первый среди правоприменительных органов предпринял попытку выработать понятие категории «налог».

В своем Постановлении от 18.02.1997 № 3-П по делу о проверке конституционности постановления Правительства РФ от 28.02.1995 № 197 «О введении платы за выдачу лицензий на производство, разлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» КС РФ, исследовав порядок установления налогов, отметил, что «федеральные налоги и сборы следует считать законно установленными, если установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, то есть федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством». Решение по данному делу не содержало развернутой характеристики налогов, однако факт попытки ответа на вопрос о соответствии какого-либо платежа Конституции (в частности, п. «з» ст. 71) оказался существенным вкладом в дальнейшее развитие дефиниции налога.

Впоследствии КС РФ были установлены и исследованы основные характеристики налоговых платежей. Так, в Постановлении от 01.04.1997 № 6-П по делу о соответствии Конституции п. 8 и 9 постановления Правительства РФ от 01.4.1997 № 479 «Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет» КС РФ осуществил анализ следующих основных элементов налогового платежа: плательщики, объект обложения, ставка и порядок ее дифференциации, включение в доход бюджета.

Большое значение для выявления юридической сущности налогов имеет Постановление КС РФ от 11.11.1997 № 16-П по делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ

от 01.04.1993 № 4730-1 «О Государственной границе Российской Федерации». В названном решении КС РФ указал, что, как правило, налоговые платежи при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения. Суд отметил, что сущностью налогового платежа является основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности.

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

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

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

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

Из данного определения выводятся следующие основные признаки налога.

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

Наиболее сложным и противоречивым элементом признака обязательности является форма уплаты налога. Налоговый кодекс не дает однозначного ответа на вопрос, в какой же форме выступает налог – добровольного платежа или принудительного взыскания. Критерий обязательности не означает государственного принуждения к уплате налога.

Так, в Постановлении КС РФ от 17.12.1996 № 20-П по делу о проверке конституционности п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 24.06.1993 «О федеральных органах налоговой полиции» подчеркивается, что взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества – оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

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

Вместе с тем в приведенном определении налога присутствует концептуальное противоречие.¹ Этимология термина «платеж» подразумевает активные волевые действия частного субъекта – плательщика, а «взимание» означает активные сознательные действия публичного субъекта по отношению к частному. Следовательно, определять налог, используя одновременно термин «платеж» и критерий «взимаемый», не имеет смысла, поскольку нельзя осуществить платеж и взимание одних и тех же денежных средств. Если частный субъект – налогоплательщик – произвел платеж, то публичный субъект – государство – не имеет права взыскивать этот же налог, и наоборот, принудительное взыскание недоимки освобождает налогоплательщика от исполнения налоговой обязанности.

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

Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность. Законно уплаченные налоговые платежи не возвращаются обратно к налогоплательщику в виде тех же денежных сумм.

Согласно действующему законодательству налоги передаются государству в собственность и юридически государство ничем не обязано конкретному гражданину за уплату налогов и не предусматривает никаких личных компенсаций налогоплательщику за перечисленные обязательные платежи. Поэтому выполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов не порождает у государства встречной обязанности по предоставлению конкретно-определенному лицу каких-либо материальных благ или совершению в его пользу действий.

Налогоплательщик не имеет прямой личной заинтересованности в уплате налогов, поскольку, добросовестно уплатив налог, он не получает от государства дополнительных субъективных прав.

Признак безвозвратности свидетельствует об отсутствии эквивалентного характера в имущественных отношениях, регулируемых налоговым правом.

Налогоплательщик получает от государства публичную пользу, «общее благо», отвечающее его частным интересам. Любой налогоплательщик является частью социума, оформленного в качестве государства. Государство, действуя в интересах всего общества, реализует различные внутренние и внешние функции: социальную, экономическую, политическую, правоохранительную, военную и т. д. Конечный результат деятельности государства распространяется на всех членов общества независимо от тех сумм налогов, которые каждый из них уплачивает.

Следовательно, уплата налога дает налогоплательщику право на равный доступ к общественным благам, поскольку государство реализует публичные функции одинаково относительно всех граждан.

Во многих экономически развитых странах преобладает взгляд на налог как на социальный кредит, выдаваемый налогоплательщиком государству в форме предварительной оплаты общественных услуг, оказание которых должен обеспечить публичный субъект.

¹ См. подробнее: Соловьев В. А. О правовой природе налога // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 22–29.

В условиях правового государства публичная власть вправе рассчитывать на перераспределение в ее пользу части общественного продукта посредством налогообложения лишь в той мере, в какой эта власть в лице государства содействовала созданию (приросту) общественного продукта.

Концепция правового государства исходит не из естественного права государства взимать налоги, а из обусловленности налогообложения потребностями общества в финансировании публичных расходов.

При таком подходе финансовые отношения становятся возмездными, а обе стороны – частный и публичный субъекты – несут друг перед другом имущественную (правовосстановительную) ответственность за ненадлежащее выполнение своих обязанностей. Но возмездный характер налога может проявиться только в процессе распределения публичных денежных средств, т. е. в рамках бюджетных отношений. Налоговое право регулирует отношения по взиманию обязательных платежей, поэтому в рамках налоговых отношений всегда будет преобладать одностороннее имущественное обязательство частного субъекта перед публичным.

Следовательно, рассмотрение налога только в рамках налогового права не обеспечивает его полной юридической характеристики. Целостное представление о сущности налога возможно только при рассмотрении его в аспекте категории финансового права, что дает возможность проследить процесс распределения налоговых поступлений и наиболее полно и точно охарактеризовать признак безвозмездности.

Познание налога не только на стадии образования государственных (муниципальных) денежных фондов, но и на стадии распределения позволяет сделать следующие выводы:

налог обладает признаком индивидуальной безвозмездности, но носит общественно значимый (полезный, возмездный) характер;

общественная возмездность наделяет налог качествами социального кредита, выдаваемого государству (муниципальному образованию) для финансового обеспечения его деятельности.

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

Налог характеризуется индивидуальностью, что означает возникновение налогового обязательства у конкретно определенного физического лица или организации. Действующее налоговое законодательство не допускает возможности перевода долга по налоговым платежам, уплату налогов третьими лицами и т. д. Налогоплательщик обязан только сам лично уплатить причитающиеся с него налоги, и, как следствие, только он лично может быть привлечен к налоговой ответственности.

Таким образом, для налогоплательщика уплата налога является индивидуальной юридической обязанностью, а для государства взимание налогов порождает не правовые, а политико-социальные обязательства в целом перед обществом.

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

Налог уплачивается из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику. Следовательно, уплата налога или обращение взыскания по налоговым недоимкам из денег, принадлежащих третьим лицам, не будет законным способом исполнения налоговой обязанности. Вместе с тем из принадлежащих налогоплательщику денежных средств может быть осуществлено принудительное взыскание налоговой недоимки независимо от того, где нахо-

дятся эти средства – на банковском счете собственника или перечислены им в порядке предоплаты, переданы по кредитному договору и т. д.

Уплата налога производится в наличной или безналичной форме в валюте РФ. В исключительных случаях 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.

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

На публичное предназначение налоговых платежей неоднократно обращал внимание КС РФ. Так, в Постановлении КС РФ от 11.11.1997 № 16-П отмечено, что налоговые платежи предназначены для обеспечения расходов публичной власти. В Постановлении КС РФ от 17.12.1996 № 20-П подчеркнуто, что в обязанности уплачивать налоги воплощен публичный интерес всех членов общества. В Постановлении КС РФ от 24.02.1998 № 7-П по делу о проверке конституционности отдельных положений ст. 1 и 5 Федерального закона от 05.02.1997 «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» указано, что «уплатой страховых взносов обеспечиваются не только частные интересы застрахованных, но и публичные интересы...».

Особенностью налога следует считать его движение только в одном направлении – от налогоплательщика в бюджет государства (конечно, за исключением частных случаев его переплаты или решения суда о возврате незаконно взысканных налогов). После отчуждения налогоплательщиком причитающихся обязательных платежей они переходят в собственность государства и поступают в бюджеты соответствующего территориального уровня или внебюджетные фонды. Поскольку бюджеты являются общими фондами денежных средств, то зачисленные в них налоги утрачивают персонально-целевую идентификацию и приобретают обезличенно-безвозмездный характер. Посредством распределения бюджетных или внебюджетных средств государство осуществляет финансирование своих функций, в том числе и общественно значимых мероприятий. Таким образом, государство становится своеобразным каналом перераспределения денежных средств между всеми членами общества независимо от суммы индивидуально уплачиваемых налогов.

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

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

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

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

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

1.2. Соотношение налогов и иных обязательных платежей

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

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

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

Несмотря на имеющиеся доктринальные разработки дефиниций «сбор» и «пошлина», Конституция оперирует только понятием «сбор». Так, в ст. 72 Конституции указывается на «установление общих принципов налогообложения и сборов». Очевидно, не желая допускать терминологических расхождений с текстом Основного закона РФ, законодатель дал определение государственной пошлины через категорию «сбор» (ст. 333.16).

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

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

Законодательно установленное определение сбора показывает, что в его содержании произошло объединение юридических признаков взносов за оказание государством возмездных услуг или совершение определенных действий, т. е. используемое НК понятие сбора включило в себя и понятие пошлины. Однако отнесение пошлины к разновидности сбора не означает ее исключения из системы налогово-правовых категорий.

К сожалению, законодательное закрепление дефиниции «сбор» не дало ответа на многие вопросы относительно отграничения налогов от иных обязательных платежей. Отсутствие четких критериев принадлежности какого-либо взноса к налогам или сборам приводит к тому, что до сих пор в российской налоговой системе присутствуют платежи, наименование которых не соответствует их правовой природе.

На данное обстоятельство справедливо обращено внимание Пленумом ВАС РФ. В частности, в постановлении от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» Пленум указал, что при решении вопроса о правомерности применения налоговым органом ст. 122 НК в случае не уплаты, неполной уплаты сбора судам необходимо исходить из природы каждого конкретного обязательного платежа, поименованного как «сбор». ВАС РФ обоснованно предостерегает суды от слепого доверия ко всем названиям налогов и сборов, перечисленных в налоговом законодательстве. Например, требуют тщательного правового анализа акцизы, таможенные пошлины, ряд экологических налогов. Главная причина смешения формы и содержания налоговых платежей – в несоответствии системы налогов и сборов, установленных ранее Законом о налоговой системе, и рядом основных категорий НК, прежде всего, дефинициям налога и сбора, закрепленным в ст. 8.

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

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

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

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

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

характеризует сборы и пошлины как индивидуальные платежи. Сбор взимается, как правило, за обладание специальным правом (например, сбор за право торговли). Пошлина взимается в качестве материальной компенсации государству за пользование государственным имуществом или выполнение юридически значимых действий в пользу частного субъекта (например, принятие дела к судебному рассмотрению, регистрация актов гражданского состояния, совершение нотариальных действий).

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

Сборы от налогов отличаются по способам нормативного правового установления. Налоги могут быть установлены только законодательством о налогах и сборах. Установление сборов допускается актами иных отраслей права. Так, ст. 11.1 Закона РФ от 01.04.1993 № 4730-1 устанавливала сбор за пограничное оформление, правомерность которого была подтверждена КС РФ (см. Постановление от 11.11.1997 № 16-П по делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ от 01.04.1993 № 4730-1 «О Государственной границе Российской Федерации»). В настоящее время названный сбор отменен в виду замены его государственной пошлиной, но не в силу неправомочности его установления.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Сопоставление юридических признаков налогов и сборов, образующих налоговую систему современного российского государства, подтверждает правильность общей теории

государственных доходов, выработанной еще в XIX в. известными русскими и зарубежными финансистами (И. И. Янжул, И. Х. Озеров, Д. П. Боголепов, П. М. Годме). Согласно названной теории сборы и пошлины представляют собой своеобразную форму обязательных платежей, являющуюся прообразом налога. Цивилизованному государству более приемлемо использовать налоговые методы, поскольку «в современном видении именно налог является наиболее совершенной формой пополнения государственного бюджета, обеспечивая максимальный учет имущественного положения плательщиков, способствуя соблюдению конституционных прав и формируя бюджет в основном за счет тех, кто имеет соответствующую экономическую возможность» (В. В. Томаров). Подобно тому как домены перешли в регалии, а последние – в налоги, сборы также на определенной стадии своего развития либо оформятся законодателем в качестве налогов, либо заметно сократят сферы своего применения.

1.3. Функции налогов

Роль налогов проявляется в их функциях. Функции налогов, определяющие их сущность, являются производными от функций финансов и выполняют те же задачи, но в сравнительно более узких рамках. Функции налогов непосредственно связаны с действием налогового права, с практической реализацией его регулятивных свойств, а также его ролью и местом в правовой системе государства. В функциях налогов раскрывается их экономическая сущность, социальное назначение и историческая роль в развитии каждого государства.

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

В функциях налогов проявляются специфические свойства налогового права, присущие ему как подотрасли финансового права. Функции налогов разнообразны, но каждая характеризует направление необходимого воздействия налогового права, и именно такого, без которого общество на данном этапе исторического развития обойтись не может: аккумуляция денежных средств в публичную собственность, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков, регулирование экономических процессов и др.

Функции налогов не просто отражают воздействие правовых механизмов на финансовую сферу, но и активно влияют на упорядочение налоговых отношений, регулируют их, приобретая тем самым динамизм. Вместе с тем необходимым признаком функций налогов выступает стабильность, непрерывность и длительность их действия. В этом смысле функции налогов являются постоянными, что не исключает изменения правового механизма и форм их реализации в зависимости от потребностей государства.

Функции налогов выражают наиболее существенные черты правовых механизмов налогообложения и направлены на достижение конкретных задач, стоящих перед налоговым правом на данном этапе его развития. В современных условиях Российской Федерации налоговое право призвано обеспечить пополнение государственной казны, осуществляя при этом регулирование экономического развития государства.

Исторически первой, наиболее последовательно реализуемой и сегодня функцией налогов выступает *фискальная*. Сущность ее заключается в обеспечении государства или муниципальных образований финансовыми средствами, без которых невозможна их деятельность. С момента возникновения государства на него было возложено решение множества задач, направленных на обеспечение жизнедеятельности человеческого общества. Выполнение возложенных функций всегда требовало существенных финансовых средств, аккумулировать которые в значительной степени можно было только с помощью налогообложения.

Классик экономической мысли и политики налогов А. Смит отмечал, что «при системе естественной свободы (имеется в виду ситуация, при которой государство не руководит деятельностью отдельных граждан. – Ю. К.) на всяком правительстве лежат три обязанности. Первая обязанность – защищать общество от всякого насилия и нашествия со стороны других независимых обществ. Вторая обязанность – охранять по возможности каждого члена общества от всякой несправедливости и притеснения со стороны всякого другого члена общества, то есть обязанность установить строгое правосудие. Наконец, третья обязанность – устанавливать и содержать общественные предприятия и учреждения, устройство и содержание которых не под силу одному или нескольким лицам».

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

В Российской Федерации налоги составляют основную долю в доходной части федерального бюджета. Статья 8 НК определяет, что налоги взимаются в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований. Такой подход законодателя основан на исторических российских традициях понимания сущности налога. Так, известный исследователь налогового права А. А. Исаев отмечал, что «налоги суть обязательные денежные платежи частных хозяйств, служащие для покрытия общих расходов государства и единиц самоуправления».

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

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

Посредством регулирующей функции налогов государство способно создавать более или менее благоприятные и конкурентоспособные условия для тех отраслей хозяйства, кото-

рые приоритетны (либо, наоборот, нежелательны) на определенном этапе развития экономики. Налоги способны влиять на доходы частных субъектов, уменьшая их посредством установления повышенных ставок либо, наоборот, увеличивая посредством применения налоговых льгот, вычетов и т. д.

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

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

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

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

1.4. Виды налогов и основания их классификации

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

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

Видовое многообразие налогов предполагает их классификацию по различным основаниям.

1. В зависимости от плательщика:

а) *налоги с организаций* – обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков – организаций (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и др.). Необходимо помнить, что субъектами налогового права являются организации, а не юридические лица, хотя в большинстве случаев организации имеют статус юридического лица. Вместе с тем все организации относятся к плательщикам налогов (независимо от наличия статуса юридического лица), в частности филиалы и представительства;

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

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

2. В зависимости от формы обложения:

а) *прямые* (подходно-имущественные) – налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником (налог на прибыль, налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и др.). Прямые налоги подразделяются на:

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

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

б) *косвенные* (на потребление) – налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ, определяемые размером потребления, включаемые в виде надбавки к цене товара и уплачиваемые потребителем (акцизы, налог на добавленную стоимость и др.). При косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), выступающий как бы посредником между государственной казной и потребителем товара (работ, услуг). Реальным же плательщиком налога является потребитель. Именно критерий соотношения юридического и фактического плательщика является одним из основных при разграничении налогов на прямые и косвенные.

3. По территориальному уровню:

а) *федеральные налоги* – устанавливаемые и вводимые в действие федеральным органом представительной власти – Государственной Думой РФ. Перечень федеральных налогов и их ставки являются едиными на всей территории РФ и не могут быть изменены органами государственной власти субъектов РФ или органами местного самоуправления. Согласно п. 2 ст. 12 НК федеральные налоги должны устанавливаться непосредственно НК. Таковыми, согласно ст. 13 НК, например, являются налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; единый социальный налог; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог);

б) *региональные налоги* – налоги, перечисленные НК, но вводимые в действие представительными (законодательными) органами государственной власти субъектов РФ и обя-

зательные к уплате только на территории соответствующего субъекта РФ (например, налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на недвижимость);

в) *местные налоги* – налоги, устанавливаемые НК, но вводимые в действие представительными органами местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующего муниципального образования (например, земельный налог, налог на имущество физических лиц).

4. В зависимости от канала поступления:

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

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

в) *пропорциональные* – налоги, распределяемые между бюджетами различных уровней по определенным квотам;

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

5. В зависимости от характера использования:

а) *налоги общего значения* – используемые на общие цели, без конкретизации мероприятий или затрат, на которые они расходуются. Таковыми являются большинство налогов, взимаемых в Российской Федерации;

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

6. В зависимости от периодичности взимания:

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

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

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

1.5. Правовой механизм налога и его элементы

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

Правовой механизм налога или сбора определяется особенностями компетенции органов государственной власти и управления по их установлению, изменению и отмене, а также четким закреплением всех элементов, характеризующих налог как целостный совершенный механизм. Законодательные акты по отдельным налогам и сборам отличаются относительно стабильной, традиционной структурой. В качестве ее составных частей выступают элементы правового механизма налога или сбора. При этом необходимо исходить из того, что регулирование правового механизма налога осуществляется путем императивного набора элементов, определяющих содержание и особенности реализации налоговой обязанности.

Налоговым кодексом закрепляются эти основания. Так, в ст. 17 определено, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и *элементы налогообложения*, а именно:

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

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

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

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

Система правового механизма налога состоит из обязательных и факультативных элементов.

Обязательные элементы включают две группы.

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

К основным элементам правового механизма налога и сбора относятся:

- > объект налогообложения;
- > ставка налога или сбора.

2. *Дополнительные элементы* правового механизма налога детализируют специфику конкретного платежа, создают завершенную и полную систему налогового механизма. Следует учитывать, что дополнительные элементы так же обязательны, как и основные, и не имеют факультативного характера.

Цельный правовой механизм налога возможен только как совокупность основных и дополнительных элементов, и отсутствие хотя бы одного из дополнительных элементов не позволит законодательно закрепить отдельный налог или сбор. Совокупность дополнительных элементов правового механизма налога достаточно многообразна (в зависимости от степени детализации налогового механизма). Однако эта совокупность состоит *из двух подгрупп*:

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

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

Таким образом, к дополнительным элементам правового механизма налога относятся:

- > налоговые льготы;

- > предмет, база, единица налогообложения;
- > источник уплаты налога;
- > методы, сроки и способы уплаты налога;
- > особенности налогового режима;
- > бюджет или фонд поступления налога (сбора);
- > особенности налоговой отчетности.

Как основные, так и дополнительные элементы носят обязательный характер, без которого невозможно закрепление соответствующего налогового механизма. Дополнительность элемента подчеркивает не его необязательность, а особенности регулирования (возможность делегирования компетенции и т. д.).

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

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

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

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

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

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

Налоговой ставкой принято считать величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. При ее установлении законодатель обязан соблюдать принципы экономической обоснованности налога и фактической способности субъектов к уплате этого налога (ст. 3 НК).

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

Порядок исчисления налога представляет собой процессуальное действие, согласно которому налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период. Сумма налога исчисляется на основе налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В некоторых случаях, прямо предусмотренных налоговым зако-

нодательством, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

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

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

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

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

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

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

- > возможности не уплачивать налог или сбор;
- > возможности уплачивать налог или сбор в размере меньшем, чем установленный общими нормами соответствующей главы части второй НК.

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

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

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

Пункт 2 ст. 56 НК закрепляет тот факт, что налоговые льготы являются правом, а не обязанностью налогоплательщика. Это означает, что в ряде случаев налогоплательщик вправе

отказаться от использования налоговых льгот на законном основании, равно как и приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов. Однако слабо проработанный законодательством механизм переноса льгот на будущие налоговые периоды не позволяет в полной мере использовать налоговые льготы в качестве действенного правового регулятора общественных отношений.

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

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

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Дайте определение налога. Как соотносятся доктринальные и законодательные дефиниции налога?
2. Назовите признаки налога. Какие признаки налога получили обоснование в правовых позициях КС РФ?
3. Как соотносятся налоги с иными обязательными фискальными платежами? Обоснуйте отличие налога и сбора, налога и пошлины.
4. Какие общие юридические признаки свойственны налогам и иным обязательным фискальным платежам?
5. Каково социальное предназначение налогов?
6. В чем проявляется фискальная функция налогов?
7. В чем состоит контрольная функция налогов?
8. В чем заключается регулирующая функция налогов?
9. Назовите элементы налога. Какие элементы являются обязательными, какие – дополнительными и факультативными?

Глава 2. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИИ

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

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

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

Отношения и общественные связи, возникающие между частными и публичными субъектами в процессе налоговой деятельности государства и местного самоуправления, носят многоаспектный, комплексный характер и по своему социальному, политическому и правовому содержанию изначально конфликтны. Вместе с тем налоговые отношения исключительно важны для жизнедеятельности всего государства, поэтому должны всесторонне регулироваться правовыми нормами. Одновременно системная организация этих норм, находя закрепление в нормативных финансовых актах различного территориального уровня, образует налоговое право.

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

Предмет правового регулирования образуют, как правило, отношения, характеризующиеся следующими признаками:

- > устойчивостью и повторяемостью, что дает законодателю возможность с достаточной точностью фиксировать правоотношения субъектов;
- > способностью к внешнему правовому контролю;
- > нахождением в правовом поле, т. е. под юрисдикцией права.

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

Принципиальное значение для выявления круга общественных отношений, составляющих предмет налогового права, имеет ст. 2 НК «Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах». Названная статья не только перечисляет отношения, образующие предмет налогового права, но и определяет сферу действия законодательства о налогах и

сборах и тем самым указывает на критерии разграничения налогового и смежных подотраслей и отраслей права. Для определения *предмета налогового права* ст. 2 использует два критерия: *метод правового регулирования* и *объект правового воздействия* с указанием основных групп регулируемых отношений.

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

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

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

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

Налоговое право имеет определенные закономерности, которые влияют на возникновение, функционирование или прекращение налоговых отношений. Подобными закономерностями, например, являются следующие показатели налоговых отношений: конформизм; властный характер; обусловленность необходимостью материального обеспечения деятельности государства; изначальная конфликтность, вызванная противоречиями между частной и публичной формами собственности; политическая компромиссность правового регулирования.

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

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

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

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

1. В зависимости от функций налоговой деятельности предмет налогового права образуют:

- а) материальные отношения;
- б) процессуальные (процедурные) отношения.

2. В зависимости от институциональной принадлежности выделяются отношения:

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

3. По экономическому критерию налоговые отношения подразделяются:

а) на *финансовые*, опосредующие движение денежных средств и обладающие характерными признаками финансов (например, отношения по взиманию налогов);

б) *нефинансовые*, в результате функционирования которых не происходит движения денежных средств, однако эти отношения лежат в основе налоговых и направлены на создание, изменение или прекращение налоговых правоотношений. В качестве примера можно привести установление налогов, налоговый контроль, привлечение к налоговой ответственности.

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

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

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

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

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

Методология налогового права обусловлена регулируемыми налоговыми отношениями, которые, в свою очередь, вызваны законодателем к жизни необходимостью формирования государственной (муниципальной) собственности в виде централизованных фондов денежных средств. Однако образование публичных денежных фондов осуществляется посредством налогообложения частных субъектов, поэтому и методы налогово-правового

воздействия на участников налоговых правоотношений различны: в большинстве случаев проявляется императивность, но в отдельных ситуациях – диспозитивность.

Наиболее распространенным методом налогового права в современных условиях является *метод властных предписаний*, поскольку государство самостоятельно определяет процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений. Прямое указание на регулирование налоговых отношений властными предписаниями встречается в ст. 2 НК, однако содержание этой категории не раскрывается.

Ссылка на регулирование налоговых отношений императивным способом содержится и в ГК, п. 3 ст. 2 которого отмечает, что к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, поскольку они основаны на *властном подчинении*. Каких-либо иных способов воздействия на налоговые отношения законодательством не устанавливается, что можно объяснить инертностью законодателя и его предпочтением традиционным взглядам на регулирование публичных отраслей права императивными предписаниями.

Налоговый кодекс не перечисляет признаки метода властных предписаний и не обозначает их сущности. Внутреннее содержание властности регулирования налоговых отношений обосновывается в Постановлении КС РФ от 17.12.1996 № 20-П, отметившем, что налоговые правоотношения предполагают субординацию сторон, одной из которых – налоговому органу, действующему от имени государства, – принадлежит властное полномочие, а другой – налогоплательщику – обязанность повиновения. Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. С публично-правовым характером налога, государственной казны и фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств.

В процессе осуществления государством налоговой деятельности периодически обновляются, повторяются и моделируются фактические ситуации, осуществляется реализация правового статуса субъектов налогового права, регулирование, охрана и изменение общественных отношений налоговой сферы. Волевой характер налоговой деятельности детерминирован и тем, что в процессе ее выполнения происходит юридическая централизация налоговых отношений, а также осмысление, познание и оценка реальной действительности, принятие самых разнообразных рациональных решений. Субъекты налогового права осознают юридический смысл своей компетенции, полномочий, поставленных перед ними целей и задач, необходимость соблюдения финансовой дисциплины, применяют адекватные методы правового регулирования налоговых отношений, осознают меру позитивной и ретроспективной ответственности за свои действия.

В налоговом праве метод властных предписаний является отражением финансово-правового императивного метода, поэтому несет все сущностные характеристики последнего. Применительно сферы финансовой деятельности государства метод властных предписаний имеет следующие признаки:²

> преобладание в финансово-правовом регулировании позитивных обязываний. Государство, создавая властные предписания, обязывает субъектов к их исполнению;

> императивный характер (в противовес диспозитивному). Императивность финансово-правового регулирования означает невозможность для субъектов финансового права в большинстве случаев по своему усмотрению приобретать права и обязанности, определять их содержание, осуществлять их или распоряжаться ими;

> конформизм финансово-правового регулирования, означающий необходимость для субъектов финансовых правоотношений действовать не по своей воле, а следовать предписаниям соответствующих актов органов государства;

² См. подробнее: *Карасев М. В.* Финансовое право. Общая часть. М., 2000. С. 29.

> неравенство субъектов финансовых правоотношений, что проявляется прежде всего в обладании одних субъектов финансовых правоотношений юридически властными полномочиями по отношению к другим субъектам.

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

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

Налоговым правоотношениям изначально присущ конформизм. Властное подчинение является «прародителем» налоговых отношений и выражается не только в качестве реально примененных мер принуждения, но и как потенциальная возможность государственного принуждения. Следовательно, позитивные налоговые отношения, в которых налогоплательщик не вступает в конфликт с нормами права, также подчинены методу властных предписаний.

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

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

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

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

(работ, услуг) посредством зачета встречного требования по исполнению налоговой обязанности.

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

Сфера налоговых отношений весьма специфична, и прежде всего тем, что в ней находят отражение публичные и частные интересы. Следствием сочетания названных интересов является законодательный поиск оптимальных способов воздействия на налоговые отношения. Тенденция компромиссности регулирования налоговых отношений отражает общемировой процесс взаимопроникновения публичного и частного права.

Взаимонаправленное действие данных процессов приводит «к размыванию грани между публичным и частным правом, к образованию комплексных отраслей и институтов, в которых нормы гражданского и публичного права теснейшим образом взаимосвязаны» (Р. Саватье). Различие между частным и публичным правом заключается не в различии интересов или отношений, а в различии приемов правового регулирования. Если публичное право есть система юридической централизации, то частное право, на оборот, представляет систему юридической децентрализации (И. А. Покровский). По мнению академика В. С. Нерсесянца, норма права – результат компромисса между частным и публичными интересами и в этом смысле является как публично-правовым, так и частноправовым образованием.

Наличие самостоятельного предмета (в рамках предмета финансового права) и соответствующих методов воздействия позволяет утверждать, что *налоговое право* – это подотрасль финансового права, нормы которой регулируют императивным и диспозитивным методами совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

2.2. Система налогового права

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

оказывает существенное влияние на формирование норм и институтов налогового права, помогает определить их роль в процессе аккумулирования государственных и муниципальных денежных средств.

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

Система налогового права позволяет выявить, из каких институтов и субинститутов состоит данная подотрасль права и как эти составные элементы взаимодействуют между собой. Системе налогового права свойственны такие характерные черты, как единство, различие, взаимодействие, способность к делению, объективность, согласованность, материальная обусловленность, процессуальная реализация.

Единство юридических норм, образующих налоговое право, определяется: во-первых, единством выраженной в них государственной воли; во-вторых, единством принципов, а также конечных целей и задач налогового законодательства; в-третьих, единством механизма правового регулирования налоговых отношений.

В то же время нормы налогового права различаются по своему конкретному содержанию, характеру предписаний, сферам действия, формам выражения, санкциям и т. д. Такое деление обусловлено прежде всего разнообразием и спецификой налоговых отношений, присущим им имущественным характером. Поэтому налоговое право подразделяется на две крупные части: Общую и Особенную.

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

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

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

2.3. Налоговое право в системе российского права

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

Как правило, ученые, занимающиеся исследованием иных отраслей права, придают налоговому праву самостоятельное значение. Например, М. И. Брагинский считает, что «налоговое право является самостоятельной отраслью права, поскольку имущественные отношения составляют предмет не только гражданского, но и налогового, бюджетного и ряда других отраслей права». Другие авторы (В. В. Витрянский, С. А. Герасименко, С. Г. Пепе-

ляев, Ю. А. Тихомиров и др.) не исключают возможности формирования налогового права в качестве самостоятельной правовой общности, поскольку налогоплательщик реализует себя как субъект публичных отношений в условиях отсутствия жесткой финансовой централизации, сосредоточения в руках налогоплательщиков значительных полномочий по расходованию налоговых средств. Дискуссия о самостоятельном характере налогового права в значительной степени обусловлена осуществленной в 1998 г. кодификацией налогового законодательства.

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

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

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

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

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

Действительно, образование бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов в большей степени осуществляется на основе норм налогового права и норм иных институтов финансового права, регулирующих государственные доходы. Однако сказанное не означает включения налогового права в систему бюджетного права. Наличие налогового права только предопределено, «учреждено» бюджетным правом в качестве института доходов бюджетов всех уровней. Отношения же, складывающиеся в процессе установления и взимания налогов, проведения налогового контроля, привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства и т. п., не составляют предмет бюджетного права. Предмет налогового права только частично совпадает с границами бюджетно-правового регулирования. *Основой разграничения налогового и бюджетного права* может служить установление момента исполнения налоговой обязанности, который позволяет считать

завершенным процесс уплаты налога. За рамками налоговых изъятий движение финансовых средств регулируется бюджетным правом.

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

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

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

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

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

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

Дальнейшее развитие нормы Конституции получили в постановлениях КС РФ и в НК. Конституционному Суду РФ принадлежит важная роль в механизме взаимодействия конституционного и налогового права, практика деятельности которого выработала ценные правовые позиции по вопросам налогообложения. Основанные на Конституции правовые позиции КС РФ послужили основой для формирования идеологии действующего НК. В частности, впервые были сформулированы КС РФ и затем зафиксированы НК понятие налога (ст. 8), состав законодательства о налогах и сборах (ст. 1), состав нормативных правовых актов органов исполнительной власти о налогах и сборах (ст. 4), основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3), механизм и момент исполнения обязанности по уплате налога (ст. 45), общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений (гл. 15), виды налоговых правонарушений (гл. 16) и т. д.

Нормы Конституции и правоприменительная деятельность КС РФ послужили в начале 1990-х гг. основой реформирования налогового законодательства. Многие действующие нормы НК представляют собой конкретные проявления норм Конституции.

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

В соответствии со ст. 2 ГК не относятся к числу гражданских имущественные отношения, регулируемые налоговым, финансовым и административным законодательством, основанные на властном подчинении, если иное не предусмотрено законодательством. Данное правило, устанавливающее приоритет налоговых норм над гражданскими, не является новым в российской юридической практике. В совместном постановлении Пленума ВС РФ и Пленума ВАС РФ от 01.07.1996 № 6/8 «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» обращалось внимание, что «в случаях, когда разрешаемый судом спор вытекает из налоговых или других финансовых и административных правоотношений, следует учитывать, что гражданское законодательство может быть применено к указанным правоотношениям только при условии, что это предусмотрено законодательством».

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

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

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

Вместе с тем налоговые имущественные отношения существенно отличаются от имущественных гражданских. В частности, одним из критериев, показывающих принципиальное различие названных отраслей законодательства, выступает *сущность денег*. В гражданских правоотношениях деньги проявляют свою сущность в качестве всеобщего эквивалента – универсального средства платежа и предназначены для встречного удовлетворения взаимных интересов субъектов гражданского права. В налоговых отношениях деньги проявляют совершенно иную сущность, поскольку служат объектом правового регулирования. В

границах налоговых отношений деньги не предназначены для взаимного удовлетворения имущественных интересов субъектов и выступают только в качестве материального объекта, относительно которого реализуется фискальный суверенитет государства и посредством которого формируется часть доходов государственной (муниципальной) казны.

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

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

В отдельных случаях за нарушение налогового законодательства возможно применение мер гражданско-правовой ответственности. Например, относительно договора налогового кредита пеня и штраф регулируются не нормами ст. 75 и 122 НК, а нормами гл. 23 ГК. Согласно ст. 15 и 16 ГК гражданско-правовая ответственность применяется в результате предъявления физическими лицами или организациями требований к налоговым органам о возмещении убытков вследствие необоснованного взимания экономических (финансовых) санкций.

Соотношение налогового и гражданского законодательства проявляется и в способах обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, на основании п. 5 ст. 64 НК в качестве обеспечения договора налогового кредита уполномоченный орган вправе потребовать от налогоплательщика документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство. Согласно ст. 72 НК исполнение обязанности по уплате налогов и сборов в числе прочих способов может обеспечиваться залогом имущества, поручительством и пеней. Названные способы традиционно применяются в гражданском обороте и регулируются гражданским правом.

После введения в действие НК отношения по обеспечению исполнения налоговой обязанности вошли в круг отношений, регулируемых налоговым правом. Тем самым в российской правовой системе возникли отношения, имеющие императивный характер и одновременно подпадающие под сферы действия налогового и гражданского законодательства, а вступающие в эти отношения субъекты одновременно становятся субъектами двух названных отраслей законодательства. Сложившаяся ситуация не является коллизией права, а напротив, подобный отраслевой дуализм позволяет максимально полно учитывать соотношение частных и публичных интересов при формировании доходной части государственных или муниципальных бюджетов.

Значительная обусловленность налогового права гражданскими правоотношениями обуславливает необходимость использования названными правовыми общностями единой (или по крайней мере непротиворечивой) терминологии. Вместе с тем в некоторых случаях нормы налогового права либо противоречат гражданскому законодательству, либо вводят новые категории, не согласующиеся с гражданско-правовыми отношениями. Например, ст. 235 НК определяет в качестве самостоятельных субъектов-налогоплательщиков родовые, семейные общины малочисленных народов Севера. Однако ГК не предусматривает такого правового статуса субъектов, что вызывает серьезные трудности в правоприменительной деятельности. Фиксирование в налоговом законодательстве терминов, не имеющих первоосновы в гражданском обороте или противоречащих ему, а также установление налоговых прав и обязанностей в отрыве от юридических последствий гражданско-правовых сделок вынуждает налогоплательщиков нарушать нормы гражданского права в целях недопущения нарушений налогового.

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

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

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

Налоговое право проявляет взаимосвязи с *уголовным правом*. С одной стороны, одним из объектов уголовно-правовой охраны являются фискальные интересы государства. В то же время квалификация некоторых преступлений невозможна без обращения к нормам налогового права.

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

2.4. Понятие и виды налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения – это урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов, налогового контроля, а также привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства, участники которых наделены субъективными правами и несут юридические обязанности, связанные с налогообложением.

Налоговые правоотношения имеют двусторонний волевой характер: с одной стороны, норма налогового права появляется в ходе реализации воли государства, а с другой – правоотношение осуществляется через поведение конкретного участника налогового правоотношения.

Для налоговых правоотношений характерны следующие *особенности*:

возникают в процессе деятельности государства по установлению и взиманию налогов и иных обязательных платежей;

имеют целевую системность, т. е. система налоговых правоотношений подчинена определенной цели – установлению и взиманию налогов;

формально определены, т. е. налоговые правоотношения регулируют четко определенные связи, складывающиеся между определенными субъектами;

обеспечены государственным принуждением: в случае нарушения налогового законодательства возникает ответная реакция государственного охранительного механизма.

Налоговое правоотношение обладает сложной элементарнообразующей структурой, которая раскрывается через следующие категории: объект правоотношения, субъект правоотношения, права и обязанности субъектов правоотношения, основания возникновения правоотношения.

Объектом налоговых правоотношений является все то, по поводу чего между субъектами налоговых отношений формируется определенная правовая связь. Объектами налогообложения могут быть имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый с учетом положений ст. 38 НК и в соответствии с частью второй НК.

Субъектом налогового правоотношения является любое лицо, поведение которого регулируется нормами налогового права и которое может выступать участником налоговых правоотношений, носителем субъективных прав и обязанностей. Налоговое право, регулируя отношения в налоговой сфере, определяет круг участников этих отношений, предоставляя им права и наделая обязанностями.

При характеристике участников налоговых правоотношений следует различать:

субъекты налогового права – лица, обладающие правосубъектностью и потенциально способные быть участниками налоговых правоотношений;

субъекты налоговых правоотношений – реальные участники конкретных налоговых правоотношений.

В рамках налоговых отношений экономические субъекты могут выполнять разные функции и выступать в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов, налоговых представителей и налоговых посредников, поэтому действующее законодательство позволяет выделить четыре *группы субъектов налогового права*:

1) государственные органы, устанавливающие и регулирующие механизм налогообложения (органы Федеральной налоговой службы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные, финансовые органы и т. д.);

2) налогоплательщики – физические лица, организации (в том числе филиалы и представительства юридических лиц), другие категории плательщиков, на которых законом возложена обязанность уплачивать налоги;

3) лица, содействующие уплате налогов, – обязанные лица, от действий которых зависят надлежащее исполнение обязанностей и реализация прав уполномоченных органов, а также лица, располагающие информацией о плательщике, необходимой для исчисления налогов (нотариусы, кредитные учреждения, налоговые агенты и т. п.);

4) налоговые представители – лица, выступающие в налоговых правоотношениях от имени налогоплательщика.

Субъекты налогового права обладают *правосубъектностью* – предусмотренной нормами налогового права способностью быть участниками правоотношений, связанных с установлением, изменением, отменой налоговых платежей, иметь субъективные права и обязанности. Субъективное налоговое право представляет собой вид и меру возможного поведения субъектов налогового права. Субъективному праву всегда противостоит субъективная обязанность – требуемые законом вид и мера должного поведения.

Для возможности участия в налоговых отношениях субъекты налогового права наделены правоспособностью и дееспособностью, которые в совокупности фактически представляют собой налоговую правосубъектность. *Налоговая правоспособность* – это предусмотренная нормами налогового права возможность иметь права и нести обязанности по поводу объектов налоговых правоотношений. *Налоговая дееспособность* – это предусмотренная нормами налогового права способность лица своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права и выполнять возложенные на него обязанности.

Юридическим содержанием налоговых правоотношений являются права и обязанности его участников.

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Какой круг общественных отношений регулирует налоговое право? В чем заключается специфика этих отношений?
2. Дайте классификацию общественных отношений, образующих предмет налогового права.
3. Назовите закономерности формирования и развития налогового права.
4. Дайте понятие метода налогового права.
5. В чем проявляется сущность основного метода налогового права?
6. Охарактеризуйте методы согласования и рекомендаций, применяемые для регулирования налоговых правоотношений.
7. Каково внутреннее строение налогового права? Назовите институты Общей и Особой частей налогового права.
8. Определите соотношение налогового права с финансовым, гражданским, административным и уголовным правом.
9. Определите понятие налогового правоотношения. Какие признаки присущи налоговым правоотношениям?
10. По каким основаниям классифицируются налоговые правоотношения?
11. Каковы особенности материальных и процессуальных налоговых правоотношений?
12. Назовите состав налогового правоотношения.

Глава 3. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

3.1. Общая характеристика источников налогового права

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

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

Термин «источники права» известен более 2 тыс. лет. Впервые общие правила поведения были названы источником права Титом Ливием, который в своем труде «Римская история» представил Законы XII таблиц (V в. до н. э.) «источником всего публичного и частного права», поскольку эти законы представляли собой основу, на базе которой развилось и сложилось римское право того времени. Законы XII таблиц являются не только первым документом, который исследователи назвали источником права, но и древнейшим памятником налоговой правовой культуры. Характерной особенностью этого древнеримского нормативного правового акта принято считать наличие значительного количества норм, регулирующих объекты налогообложения и устанавливающих виды обязательных платежей: пошлыны, налоги провинций, подати, косвенные налоги.

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

Источники права установлены и прямо обозначены Конституцией: международные договоры РФ (ст. 15); федеральные конституционные законы (ч. 5 ст. 66 и др.); федеральные законы (ч. 2 ст. 76 и др.); регламенты палат Федерального Собрания (ч. 2 ст. 100, ч. 4 ст. 101); постановления Совета Федерации и Государственной Думы (ч. 2, 3 ст. 102, ч. 2, 3 ст. 103); указы и распоряжения Президента РФ (ч. 1 ст. 90); постановления и распоряжения Правительства РФ (ч. 1 ст. 115); конституции (ст. 66) и законы (ст. 72) республик в составе Российской Федерации, уставы краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов (ч. 2 ст. 5); законы и иные акты субъектов РФ (ст. 76, ч. 2 ст. 85, ст. 125), федеративный и иные государственно-правовые договоры (ч. 3 ст. 11, ст. 125); решения органов местного самоуправления (ч. 2 ст. 46).

Обобщенное представление об источниках налогового права дают ст. 2 «Законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах» и ст. 7 «Действие международных договоров по вопросам налогообложения» НК. Согласно названным нормам к источникам налогового права относятся международные договоры РФ, законы (федеральные и субъектов РФ), а также иные нормативные правовые акты о налогах и сборах.

Система источников налогового права включает множество элементов, представляющих собой нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения. Источником налогового права может считаться нормативно-правовой акт, содержащий положения отно-

сительно установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

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

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

Источникам налогового права присущи два важных свойства:

1) они являются неотъемлемой частью финансового правотворчества, которое в свою очередь представляет одно из основных направлений финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления. В результате осуществления государством и органами местного самоуправления правотворческой деятельности и образуются источники налогового права;

2) они представляют собой форму существования налоговых норм, т. е. внешнее объективированное выражение общеобязательных правил поведения субъектов в налоговых отношениях. Форма источника налогового права содержит знания о действующем законодательстве, регулирующем налоги и сборы.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах имеют определенные особенности вступления в законную силу. Согласно общему правилу акт налогового законодательства может вступить в силу при одновременном наличии следующих двух условий процедурного характера:

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

С учетом соблюдения названных условий в самом акте о налогах или сборах устанавливается конкретная дата вступления его в законную силу.

Кроме того, акты, предусматривающие новые налоги или сборы, должны соответствовать дополнительному требованию. Подобные нормативные правовые акты вступают в законную силу не ранее первого января года, следующего за годом их принятия, но в любом случае не ранее истечения месячного срока с момента их официального опубликования.

Официальными источниками опубликования нормативных актов о налогах или сборах служат «Собрание законодательства Российской Федерации», «Российская газета» и «Парламентская газета».

Согласно ст. 57 Конституции «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют». В Постановлении КС РФ от 24.10.1996 № 17-П по делу о проверке конституционности ч. 1 ст. 2 Федерального закона от 07.03.1996 «О внесении изменений в Закон Российской Федерации „Об акцизах“» особо подчеркивается, что положение ст. 57 Конституции, во-первых, ограничивает законодателя в возможности придания закону обратной силы, во-вторых, гарантирует конституционное право на защиту от придания обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе на основании нормы, устанавливающей порядок введения таких законов в действие.

Положение ст. 57 Конституции получило развитие в НК, согласно п. 2 ст. 5 которого акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение участников налоговых правоотношений, *обратной силы не имеют.*

В Постановлении КС РФ от 08.10.1997 № 13-П по делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14.07.1995 «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге» отмечено, что конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, распространяется как на федеральные законы, так и на законы субъектов РФ. В данном постановлении КС РФ четко обосновал позицию, согласно которой недопустимо не только придание законам о налогах обратной силы путем прямого указания об этом в законе, но и издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

Вместе с тем конституционно установленный запрет на придание законам о налогах и сборах обратной силы действует только относительно правовых норм, ухудшающих положение фискально обязанных лиц. Подобная позиция четко отражена в Постановлении КС РФ от 24.10.1996 № 17-П: «...Конституция Российской Федерации не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги» (п. 4).

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

Интересной особенностью источников налогового права, отличающей налоговое законодательство от иных нормативных правовых актов, является действие в качестве переходного закона. Переходный период налогового закона предполагает, что в случае изменения налоговых норм для отдельных субъектов сохраняется ранее действовавший правовой режим либо напротив, к положениям актов законодательства о налогах и сборах, носящих переходный характер, не применяется принцип запрета придания обратной силы нормативным актам, ухудшающим положение налогоплательщиков.³

Источники налогового права, как и источники иных отраслей (подотраслей) права, обладают следующими свойствами:

- > формальной определенностью;
- > общеобязательностью, охраняемой возможностью государственного принуждения;
- > законностью, заключающейся в наличии юридической силы. Источник налогового права должен быть издан в пределах компетенции соответствующим государственным или муниципальным органом, соответствовать актам вышестоящих органов, надлежащим образом опубликован (обнародован).

³ См. Определение КС РФ от 05.02.2004 № 69-О.

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

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

Во-вторых, источники налогового права принимаются только теми органами государства или местного самоуправления, правотворческая компетенция которых прямо предусмотрена НК. Вопросы, регулирующие налогообложение, не могут выноситься на референдум. Данное положение следует из норм Конституции (ст. 71, ч. 1 ст. 76, ч. 3 ст. 104, ст. 106), которые нашли развитие в Федеральном конституционном законе от 28.06.2004 № 5-ФКЗ «О референдуме в Российской Федерации». Однако отсутствие возможности принятия нормативного правового акта о налогах и сборах всенародным голосованием не свидетельствует о малозначительности налогового законодательства. Напротив, обсуждение на референдуме неоправданно усложнило бы налоговый процесс, сделало его весьма дорогостоящим. Обсуждение проектов налоговых законов осуществляется через средства массовой информации, а их принятие осуществляется парламентом, т. е. посредством представительной демократии.

В-третьих, налоговое право, являясь кодифицированной подотраслью финансового права, регулируется не только НК. Источники налогового права характеризуются множественностью, обусловленной принципом разделения властей и федеративной природой российского государства. Теория разделения властей относит правотворчество к исключительной прерогативе законодательной власти. Однако это не означает полной изоляции других ветвей власти: каждая из них принимает участие в процессе правотворчества посредством законодательной инициативы либо непосредственно. Непосредственное правотворчество исполнительной ветви власти выражается в подзаконном нормотворчестве. Судебная власть выполняет правотворческие функции при применении ею аналогии права, аналогии закона, создании судебных прецедентов. В налоговой деятельности государства особое значение приобретают постановления КС РФ.

Таким образом, в системе источников налогового права выделяются законы и подзаконные нормативные правовые акты. Налоговый кодекс использует обобщенное понятие «законодательство о налогах и сборах», особенностью которого является включение не только законов в собственном смысле, но и других нормативных правовых актов.

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

3.2. Федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права

Согласно п. «и» ст. 72 Конституции установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении федерального центра и субъектов РФ. Разграничение предметов ведения и полномочий между Российской Федерацией и ее субъектами наделяет Россию компетенцией по правовому регулированию тех сфер налоговой деятельности, которые относятся к ее исключительному ведению или к предмету совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов.

В правовой системе Российской Федерации, как и любого государства, особое место занимает Конституция. Высшая юридическая сила Конституции в иерархии источников

налогового права обусловлена свойствами Основного закона, отличающими его от актов текущего законодательства.

В состав юридических свойств Конституции входят: верховенство в системе законодательных актов государства; нормативность, прямое действие на всей территории РФ; особый порядок принятия и изменения; обеспеченность конституционным контролем. Названные признаки позволяют рассматривать Конституцию как *главный источник налогового права* и основу нормативно-юридического регулирования общественных отношений по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

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

Конституция определяет исходное начало налогового права – обязанность каждого платить законно установленные налоги (ст. 57).

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

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

Организационно-правовые принципы налоговых отношений, определяющие организационную структуру власти и местного самоуправления, в Конституции закреплены в виде разграничения предметов ведения между Российской Федерацией и ее субъектами, а также разграничения компетенции между органами власти общероссийского, субъектного и муниципального уровня (ст. 12, 71–73, 130–132).

В рассматриваемую группу целесообразно включить и нормы Конституции, определяющие основные начала деятельности государственных органов в налоговой сфере: ч. 3 ст. 104 устанавливает обязательность заключения Правительства РФ по законопроектам о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты; ст. 106 – обязательность рассмотрения в Совете Федерации принятых Государственной Думой федеральных законов по вопросам федеральных налогов и сборов. Законы по вопросам федеральных налогов и сборов принимаются в порядке осуществления особой процедуры, установленной законодательными нормами.

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

Конституция содержит концентрированное нормативное выражение правовых начал налоговых отношений. Основной закон не может и не должен стремиться к всеохватывающему детальному регулированию, поскольку сущность Конституции главным образом выражается в стабильности и долгосрочности.

Однако сказанное не означает достаточности объема конституционного регулирования в налоговой деятельности. В литературе выдвигались предложения по закреплению в Конституции институтов бюджетно-налогового контроля,⁴ права Российской Федерации требовать уплаты федеральных налогов и сборов;⁵ высказывались мнения раздела по определению экономических основ государства и принципов финансовой политики и т. п.

Предназначение Конституции как основного правового акта обуславливает определение ею главных задач и направлений налоговых отношений в государстве. Конкретизация правового регулирования налогообложения осуществляется иными источниками налогового права, целиком специализирующимися на регулировании отношений в сфере установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Высшая юридическая сила Конституции определяет условия эффективности ее воздействия на текущее налоговое законодательство, поэтому конституционные основы налоговой деятельности государства должны соответствовать требованию рациональной конкретности предписаний, т. е. иметь исторически обусловленную степень соотношения абстрактных и точных норм.

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

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

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

Налоговый кодекс является правовым актом – приемником ранее принятых законов о налогах и сборах. В этой связи он сохранил оправдавшие себя положения, регулирующие порядок исчисления и уплаты налогов, кодифицировал процессуальные нормы налогового права, систематизировал и конкретизировал составы налоговых правонарушений,

⁴ См.: Тихомиров Ю. А., Котелевская И. В. Правовые акты. М., 1999. С. 58.

⁵ См.: Карасева М. В. Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 30–31.

меры ответственности за нарушения налогового законодательства. Вместе с тем НК принял отдельные термины и положения иных отраслей законодательства.

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

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

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

В группу федеральных источников налогового права также можно отнести *законы о конкретных видах налогов*, которые определяют порядок их исчисления и уплаты.

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

Нормы, регулирующие налоговые отношения, содержатся не только в специальных налоговых законах, но и в *законах неналогового характера*. Подобный разброс источников налогового права объясняется тем, что разнообразные функции налогов охватывают разноплановые сферы социально-экономических отношений и многие сферы государственной деятельности, нуждающиеся в дополнительных налоговых льготах в целях развития здравоохранения, образования, культуры и т. п. Большие финансовые потребности для функционирования этих направлений государственной деятельности и обуславливают внесение норм о налогообложении в неналоговые законы. В частности, к неналоговым законам, содержащим налоговые нормы, относятся Закон РФ от 10.07.1992 № 3266-1 «Об образовании», Федеральный закон от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции» и т. д.

В систему источников налогового права федерального уровня входят также подзаконные нормативные правовые акты о налогах и сборах, изданные органами исполнительной власти и органами государственных внебюджетных фондов. К числу органов, наделенных правом налогового нормотворчества, относятся Президент РФ, Правительство РФ, Минфин России, Минэкономразвития России, ЦБ РФ и др. Названные органы издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами только в предусмотренных законодательством случаях.

При этом нормативные правовые акты Президента РФ и органов исполнительной власти не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, т. е. не могут детализировать законодательные нормы, регулирующие порядок и условия уплаты налогов, а также вводить новые или изменять, дополнять существующие налоги и сборы. Подобное ограничение финансовой компетенции Президента РФ и органов исполнительной власти воспринято НК из Постановления КС РФ от 11.11.1997 № 16-П, в котором отмечено, что «только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке».

Приоритет законодательной ветви власти над исполнительной в сфере налогового правотворчества сложился исторически. Один из первых представительных органов власти – английский парламент – образовался в борьбе за право разрешать новые налоги или отказаться от них. Известный ученый-финансист И. И. Янжул еще в 1904 г. отмечал, что налог должен быть установлен законодательным, а не административным путем. Установление налогов законами свойственно и зарубежным государствам. Так, французский ученый П. – М. Годме обосновал законную форму налога посредством таких его признаков, как принудительность и ограничение права частной собственности. Немецкий исследователь К. Фогель также обратил внимание на законодательную основу налогообложения, так как «налоговая повинность... представляет собой посягательство на свободу налогоплательщика».

Грубое нарушение процедуры принятия нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, служит основанием для признания такого акта ничтожным. В соответствии с Указом Президента РФ от 23.05.1996 № 763 «О порядке опубликования и вступления в законную силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» все ведомственные акты, затрагивающие права граждан и организаций, должны быть зарегистрированы в Минюсте России. Акты о налогах и сборах, не отвечающие названному требованию, а также не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий, поскольку не считаются вступившими в законную силу, и не могут являться юридическими фактами для регулирования налоговых правоотношений.

Следовательно, подзаконный нормативный акт о налогах и сборах, затрагивающий права или обязанности фискально обязанных лиц, приобретает юридическую силу только при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) соответствии НК и иным законам о налогах и сборах;
- б) осуществлении процедуры регистрации в Минюсте России; в) официальном опубликовании.

Необходимо учитывать, что не все нормативные акты органов исполнительной власти относятся к актам законодательства о налогах и сборах. В соответствии с п. 1 ст. 4 НК налоговые органы наделены полномочиями по изданию приказов, инструкций и методических указаний по вопросам, связанным с налогообложением и сборами. Названные документы представляют *акты внутриведомственного характера*, поэтому обязательны для применения соответствующими структурными подразделениями этих государственных органов. Объектом внутриведомственных нормативных актов являются не отношения, образующие предмет налогового права, а служебные взаимосвязи в названных органах исполнительной власти. Приказы, инструкции и методические указания не устанавливают (и не могут устанавливать) каких-либо прав или обязанностей для фискально обязанных лиц, поэтому для

частных субъектов налоговых отношений носят рекомендательный характер и могут применяться только по их усмотрению.

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

1) издание органом, не имеющим в соответствии с НК права издавать подобного рода акты, либо издание с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) наличие норм, отменяющих или ограничивающих права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо налоговую компетенцию налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов;

3) изменение содержания обязанностей участников налоговых отношений, объем которых установлен НК;

4) запрещение установленных НК действий налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов или их представителей;

5) запрещение установленных НК действий налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц;

6) разрешение или допущение действий, запрещенных НК;

7) изменение установленных НК оснований, условий, последовательности или порядка действий участников налоговых отношений;

8) изменение содержания понятий и терминов, определенных НК, либо при использовании этих категорий в ином значении.

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

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

Эффективность федерального законодательства о налогах и сборах во многом зависит от степени его соблюдения. Согласно Указу Президента от 01.09.2000 № 1602 «О Государственном совете Российской Федерации» вопросы, касающиеся исполнения (соблюдения) федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, их должностными лицами федеральных законов и подзаконных правовых актов, подлежат обсуждению Государственным советом РФ. В случае выработки решения о необходимости принятия федерального конституционного закона, федерального закона или внесения в них изменений, внесения поправок в проект федерального конституционного закона или федерального закона проект соответствующего акта вносится в Государственную Думу Федерального Собрания РФ в порядке законодательной инициативы Президента РФ. Государственный совет РФ и его президиум имеют право привлекать для осуществления отдельных работ ученых и специалистов, что несомненно поднимет эффективность законотворческого процесса в налоговой сфере.

3.3. Нормативные правовые акты субъектов РФ и органов местного самоуправления в системе источников налогового права

Правовой статус субъектов РФ наделяет их законодательные (представительные) и исполнительные (администрации, правительства и т. д.) органы власти правом в пределах своей компетенции принимать законы и иные нормативно-правовые акты, устанавливающие нормы налогового права. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов и иных нормативных правовых актов, принятых по вопросам налогообложения.

На муниципальном уровне нормативные правовые акты о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления, а в случаях, предусмотренных НК, муниципальные исполнительные органы имеют право издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением.

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

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

Региональное и муниципальное правотворчество по вопросам налогообложения осуществляется различными методами. Анализ Конституции, НК и Федерального закона от 06.10.2003 № 131-ФЗ «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» позволяет сделать вывод, что в налоговой сфере государство санкционировало региональное и муниципальное правотворчество только относительно регулятивных норм. Охранительные нормы, содержащие меры государственного принуждения к нарушителям налогового законодательства, субъекты РФ и органы местного самоуправления создавать не вправе.

Во многих субъектах РФ и муниципальных образованиях принятие решений по вопросам налогообложения осуществляется по усложненной процедуре: как правило, рассмотрение проектов налоговых нормативно-правовых актов представительным органом возможно

только при наличии заключения исполнительного органа или согласия главы региональной (местной) администрации. Так, согласно Уставу г. Саратова решения городской Думы относительно расходования городских финансовых и материальных ресурсов, изменения налогов, сборов, пошлин и иных платежей либо изменения структуры финансовой компетенции исполнительных органов местного самоуправления вступают в силу при наличии согласия мэра города (ст. 19). Однако сказанное не означает подчиненности в сфере финансовых отношений представительного органа местного самоуправления исполнительному. Напротив, решения выборных представительных органов местного самоуправления обладают наибольшей юридической силой, обусловленной финансовой компетенцией и выборным (представительным) характером принимающего их органа.

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

Вопросы и задания для самоконтроля

1. Назовите систему источников налогового права.
2. В чем особенности действия источников налогового права во времени, пространстве и по кругу лиц?
3. Какие нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения, принимаются на федеральном уровне?
4. Дайте общую характеристику Налогового кодекса.
5. Определите юридическую силу нормативных правовых актов Минфина России, принимаемых по вопросам налогообложения.
6. Назовите основные правовые позиции КС РФ, сформированные по вопросам налоговой деятельности государства.
7. Какова роль судебной практики как регулятора налоговых отношений?
8. Назовите особенности нормативных правовых актов субъектов РФ и органов местного самоуправления, принимаемых по вопросам налогообложения.
9. В чем состоит специфика понятий «установление налога» и «введение налога»?
10. Определите компетенцию органов государственной власти РФ, субъектов РФ и органов местного самоуправления относительно установления и введения соответствующих налогов.

Глава 4. СУБЪЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

4.1. Понятие и классификация субъектов налогового права

Общественные отношения, преимущественно образующие предмет налогового права, складываются относительно перехода права собственности на денежные средства. Большинство названных отношений направлены на достижение баланса частных и публичных интересов, поэтому и понятие субъекта налогового права – носителя интереса – является ключевым.

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

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

1. По способу нормативной определенности:

а) зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений;

б) не зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений.

2. По характеру фискального интереса:

а) частные субъекты;

б) публичные субъекты.

3. По степени имущественной заинтересованности в возникновении налоговых отношений:

а) имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях;

б) не имеющие непосредственного собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

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

> *налогоплательщики и плательщики сборов* – организации и физические лица;

> *налоговые агенты* – организации и физические лица;

> *налоговые органы* – ФНС России, подведомственная Минфину России, и ее территориальные подразделения;

> *таможенные органы* – ФТС России и ее территориальные подразделения;

Правовой статус участников налоговых отношений, перечисленных в ст. 9 НК, регулируется всей совокупностью нормативных правовых актов о налогах и сборах, включая региональное налоговое законодательство и правовые акты органов местного самоуправления.

Налоговый кодекс наделяет статусом участников налоговых отношений только две категории субъектов: налогоплательщиков и плательщиков сборов (*частные субъекты*); государство в лице органов, представляющих и реализующих его имущественные интересы (*публичные субъекты*). Названные виды субъектов представляют разные стороны налоговых правоотношений, имеющих противоположные фискальные интересы.

Вместе с тем наличие непосредственного имущественного интереса относительно вступления в налоговые отношения позволяет объединить частных и публичных субъектов в одну группу – *субъекты, имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях*. Названная группа субъектов обладает атрибутивным (обязательным) характером, поскольку их наличие является обязательным условием возникновения налоговых правоотношений.

Определенный ст. 9 НК круг участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не охватывает всех потенциальных и реальных субъектов налогового права. Фактически налоговые отношения затрагивают большее количество субъектов, поскольку установление, введение и взимание налогов в доход государства (муниципального образования), осуществление налогового контроля и привлечение к ответственности за совершение налогового правонарушения требует также привлечения иных физических и юридических лиц, органов власти и местного самоуправления, которые прямо не обозначены в качестве участников налоговых отношений, но наделены налоговым законодательством соответствующими правами и обязанностями и в определенных случаях несут налоговую ответственность.

К числу подобных субъектов относятся эксперты, свидетели, специалисты, понятые и переводчики, принимающие участие в процессе налоговой проверки (ст. 90, 95–98 НК). Налоговые отношения, складывающиеся по поводу учета налогоплательщиков, требуют присутствия регистрационных органов, выполняющих определенные функции (ст. 85, 86 НК). Отношения, возникающие относительно расчетных операций по перечислению налогов и сборов, реализуются посредством участия банков (ст. 60 НК). Налогоплательщик имеет право вступать в налоговые отношения через законного или уполномоченного представителя (ст. 27, 29 НК). Правовой статус названных субъектов имеет две особенности: во-первых, факультативный (вспомогательный) характер, поскольку они помогают реализовывать налогоплательщикам или государству фискальные права или выполнять обязанности; во-вторых, отсутствие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

Следовательно, к субъектам налогового права относятся физические лица и организации, прямо не обозначенные в ст. 9 НК, но являющиеся таковыми в силу наличия прав и обязанностей в налоговых отношениях. Данную группу составляют субъекты, *не имеющие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях*.

Субъекты налогового права имеют определенные права и несут обязанности, выполнение и соблюдение которых гарантирует нормальное функционирование 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.

Необходимо различать понятия «субъект налогового права» и «субъект (участник) налогового правоотношения». *Субъектом налогового права* является лицо, наделенное правосубъектностью, т. е. признаваемой налоговым законодательством способностью быть участником конкретных налоговых правоотношений. Понятие «налоговая правосубъектность» включает в себя понятия «налоговая правоспособность» и «налоговая дееспособность». *Налоговая правоспособность* – это способность иметь налоговые права и обязанности, предусмотренные в законе. *Налоговая дееспособность* – способность субъекта

самостоятельно либо через представителей приобретать, осуществлять, изменять и прекращать налоговые права и обязанности, а также отвечать за их неисполнение и неправомерную реализацию.

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

Субъектом налогового правоотношения является индивидуально определенный реальный участник конкретного правоотношения.

Вступая в конкретные налоговые правоотношения, субъект налогового права приобретает новые свойства, становясь субъектом (участником) финансового правоотношения, но не теряет при этом качеств, которыми он обладал до вступления в них. Следовательно, понятие «субъект налогового права» по своему объему шире, чем понятие «субъект (участник) налогового правоотношения». Статус субъекта (участника) налогового правоотношения содержит в себе определенную правовую характеристику, состояние относительно права.

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

Субъект налогового права становится участником налогового правоотношения посредством воплощения предписаний налогово-правовых норм в жизнь, т. е. путем правореализации. *Правореализация* – это практическое претворение налогово-правовых норм в правомерных действиях (бездействиях) участников налоговых правоотношений. Участники конкретных налоговых правоотношений действуют в строгом соответствии с законодательством о налогах и сборах, выполняют его требования и в конечном итоге создают рамки (границы) поведения, которые, по мнению государства, наилучшим образом будут отвечать целям и задачам налогообложения.

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

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

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

Исполнение – совершение действий в пользу управомоченного лица. Специфика данной формы реализации налогового права состоит в том, что субъект совершает действия, прямо предусмотренные нормой законодательства о налогах и сборах либо вытекающие из публичного договора, заключенного этим участником с другим субъектом. Например, уплата законно установленных налогов и сборов представляет собой исполнение обязанности, предусмотренной ст. 57 Конституции.

Правоприменение осуществляется компетентными органами государства или местного самоуправления и выражается в виде специального решения, устанавливающего на основе налогово-правовых норм права и обязанности участников конкретных правоотношений. Необходимость такой формы реализации налогового права обусловлена тем, что государ-

ство и органы местного самоуправления не остаются безучастными к процессам установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а играют ведущую роль в определении круга и статуса субъектов налогового права.

4.2. Налоговая юрисдикция и налоговое резидентство

Налоговое законодательство распространяет сферу своего применения не на граждан, а на резидентов данной страны (т. е. лиц, постоянно пребывающих или проживающих в данной стране). Любые внутренние налоговые нормы имеют уже международный характер: они охватывают граждан и организации других стран, которые находятся на территории данной страны или осуществляют там определенные виды деятельности. Особенно это характерно для государств Западной Европы, на территории которых временно или постоянно проживают миллионы граждан других стран. Некоторые категории этих граждан, будучи резидентами страны своего местопребывания, полностью попадают под действие общего налогового законодательства конкретной страны. Налоговый статус других категорий регулируется международными налоговыми соглашениями. Развитые страны практически полностью охвачены сетью двусторонних налоговых соглашений, и, учитывая свободу миграции населения, товаров и капитала в отношении между ними, роль налоговых соглашений в общем объеме их налогового законодательства очень велика.

Для попадания под юрисдикцию налогового законодательства определенной страны при определении корпорационного налога для юридического лица необходимы два условия. Первое – это *осуществление коммерческой деятельности* в данной стране (т. е. деятельности, ориентированной на получение прибыли) и второе – *наличие юридического лица*.

Кроме условий ориентации на извлечение прибыли и наличия юридического лица при обложении корпорационным налогом, важное значение имеет определение «привязки» налогоплательщика к национальной налоговой компетенции того или иного государства. Этот вопрос решается, как правило, на основе использования двух критериев: резидентства и территориальности.

Критерий резидентства предусматривает, что все резиденты данной страны подлежат в ней налогообложению в отношении абсолютно всех своих доходов, извлекаемых как на территории этой страны, так и за ее пределами (так называемая неограниченная налоговая ответственность), а нерезиденты – только в отношении доходов, получаемых из источников в этой стране (ограниченная налоговая ответственность).

Критерий территориальности, напротив, устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежат доходы, извлекаемые только на ее территории; соответственно, любые доходы, получаемые или извлекаемые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране.

Первый критерий принимает во внимание исключительно характер пребывания (проживания) налогоплательщика на национальной территории, второй основывается на национальной принадлежности источника дохода.

Любой из этих критериев при условии его однообразного применения исключал бы всякую возможность международного двойного обложения, т. е. обложения одного и того же объекта (дохода, имущества, сделки и т. д.) в один и тот же период времени аналогичными видами налогов в двух или более странах.

Однако вопрос о том, достигается ли устранение двойного обложения путем применения первого или второго критерия, вовсе не безразличен с точки зрения национальных интересов каждой отдельной страны. Так, для стран, граждане и компании которых получают значительные суммы доходов от их зарубежной деятельности и от капиталов, поме-

щенных за рубежом, желательнее разграничение налоговых юрисдикций в международном масштабе на основе критерия резидентства, а для стран, в экономике которых значительное место занимают иностранные капиталы, особый интерес приобретает использование критерия территориальности. Поэтому развитые страны предпочитают основывать свои налоговые отношения с другими странами на основе принципа резидентства, а развивающиеся страны защищают свое право обложения иностранных компаний и частных лиц на основе критерия территориальности.

До настоящего времени между странами существуют значительные различия в правилах определения резидентства в отношении некоторых компаний. На практике эти разногласия устраняются благодаря существующим между странами двусторонним соглашениям, в соответствии с которыми решающим и окончательным критерием обычно является место расположения «центра фактического руководства».

4.3. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками. Понятие «налогоплательщик» относится к числу специфических терминов законодательства о налогах и сборах и используется исключительно в значениях, определяемых соответствующими статьями НК. Придание ст. 11 НК понятию «налогоплательщик» статуса «специфического» означает, что данная категория присуща в первую очередь налоговому праву. Иными отраслями права или законодательства понятие «налогоплательщик» может использоваться только в том значении, которое ему придается НК.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых НК возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги или сборы.

Одним из основных критериев отнесения физического лица или организации к числу субъектов налогового права является потенциально возможная обязанность уплачивать причитающиеся налоги. Физические лица и организации приобретают налогово-правовой статус по причине предполагаемой возможности вступления в налоговые правоотношения с государством (муниципальным образованием) относительно уплаты установленных налогов или сборов. Налогоплательщиков в качестве субъектов налогового права характеризует потенциальная возможность быть участником определенного правоотношения по поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности.

Реальная обязанность налогоплательщика уплачивать какой-либо налог возлагается на физическое лицо либо организацию с момента возникновения обстоятельств, установленных законодательством о налогах и сборах и предусматривающих уплату данного налога. Возникновение обстоятельств, влекущих уплату суммы налога или сбора, служит юридическим фактом, на основании которого субъект налогового права приобретает статус участника налоговых правоотношений. Конкретный перечень субъектов, обязанных производить платежи в доход государства, устанавливается частью второй НК или иным федеральным законодательством отдельно по каждому налогу или сбору.

Налогоплательщики в качестве субъектов налогового права подразделяются на две группы: 1) организации; 2) физические лица.

В налоговом праве понятие организации соотносится с понятием юридического лица, применяемым гражданским законодательством. В целях реализации предписаний НК организации подразделяются на два вида: 1) российские организации – юридические лица,

образованные в соответствии с законодательством РФ; 2) иностранные организации – иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

К числу налогоплательщиков – организаций относятся филиалы и иные обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории РФ, при условии, что налоговым законодательством на них возложена обязанность уплачивать конкретные налоги.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций самостоятельными налогоплательщиками не являются, поскольку на основании ч. 2 ст. 19 НК они только исполняют налоговые обязанности головных организаций в месте своего нахождения.

Налогоплательщиками – физическими лицами могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. На правовой статус налогоплательщика не влияет возраст налогоплательщика, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения объекта налогообложения.

Среди налогоплательщиков – физических лиц выделяются особые категории субъектов – индивидуальные предприниматели и налоговые резиденты РФ.

Индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К числу индивидуальных предпринимателей НК также относит частных нотариусов, частных охранников и частных детективов. Индивидуальные предприниматели приобретают правовой статус налогоплательщика независимо от наличия гражданско-правового статуса предпринимателя. Так, п. 2 ст. 11 НК указывает, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении налоговых обязанностей не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Налоговыми резидентами РФ признаются физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в течение следующих 12 подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами Российской Федерации признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации.

Основой правового статуса налогоплательщика является налоговая правосубъектность, т. е. предусмотренная нормами права возможность или способность быть субъектом налогового права. Налоговая правосубъектность, как уже было отмечено ранее, состоит из *правоспособности и дееспособности*.

Налоговая правоспособность – это предусмотренная нормами налогового права возможность иметь права и нести обязанности по поводу объектов налоговых правоотношений. Она представляет собой юридическую характеристику лица и предоставляет ему возможность быть участником налоговых правоотношений. Содержанием налоговой правоспособности является совокупность установленных действующим законодательством прав и обязанностей.

Налоговая дееспособность – это предусмотренная нормами налогового права способность лица своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права и выполнять возложенные обязанности.

Налоговые правоспособность и дееспособность взаимосвязаны и дополняют друг друга. Налоговая правоспособность образуется с момента возникновения (рождения ребенка, вступления в наследство и т. д.), дееспособность – по достижении определенного условия (регистрации в качестве предпринимателя, достижении определенного возраста и т. д.) В налоговых правоотношениях часто возникновение правоспособности и дееспособности совпадает. Так, одновременно с регистрацией устава юридического лица возникают обязанности по постановке его на учет в налоговые органы и по представлению отчетности о деятельности, а в случае уклонения от исполнения возложенных обязанностей применяются меры государственного принуждения.

Налогоплательщик – это особый (специальный) правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. *Обязательными элементами правового статуса* налогоплательщика выступают общие, одинаковые для физических лиц и организаций права и обязанности, зафиксированные нормами налогового права, а также ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Перечень прав и обязанностей российских налогоплательщиков и плательщиков сборов содержится в ст. 21–24 НК, что отражает позицию физического лица или организации относительно государства. Практическая реализация правового статуса налогоплательщика происходит в процессе вступления организации или физического лица в различные правоотношения.

Среди *прав налогоплательщиков*, установленных НК, особо следует отметить право получать от налоговых органов письменные разъяснения и пояснения по вопросам применения налогового законодательства, а также нормативных документов о налогах и сборах. Налогоплательщики также имеют право получать от налоговых органов по месту своего учета бесплатную информацию о действующих обязательных платежах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, правах и обязанностях налоговых органов и их должностных лиц.

В ходе осуществления налоговыми органами камеральных и выездных проверок налогоплательщик имеет существенные полномочия по защите своих прав и законных интересов: представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам налоговых проверок; присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требований об уплате налога.

Одним из существенных полномочий налогоплательщика является право обжаловать акты налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных лиц. Жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган или в суд. Способ защиты своих нарушенных прав и законных интересов налогоплательщик определяет самостоятельно, причем обращение в один орган не исключает возможности подачи жалобы и в другой. Юридические лица и граждане-предприниматели подают исковое заявление в арбитражный суд, физические лица (кроме индивидуальных предпринимателей) – в суд общей юрисдикции.

Впервые в российском законодательстве появилось право налогоплательщиков требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК и другим федеральным законам, а также требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения налоговой тайны.

Весьма значимым в условиях становления демократических отношений в России является и право налогоплательщиков обращаться с требованиями и получать в установленном порядке возмещение налоговыми органами в полном объеме убытков, причиненных их незаконными решениями, а также незаконными действиями или бездействием должностных лиц этих органов.

В случае наличия оговоренных в законодательстве оснований налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы.

Перечень прав налогоплательщиков, указанных в НК, не является закрытым, т. е. он не ограничен НК и другими актами законодательства о налогах и сборах. Например, налоговым законом субъекта РФ налогоплательщикам могут быть предоставлены другие права.

Субъективное налоговое право представляет собой вид и меру возможного поведения субъектов налогового права. Поскольку субъективному праву всегда противостоит субъективная обязанность – требуемые законом вид и мера должного поведения, то и субъекты налогового права несут определенные обязанности.

Перечень обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) установлен ст. 23 НК. Видовое многообразие обязанностей налогоплательщиков предполагает их *классификацию* по различным основаниям.

В зависимости от юридических фактов, лежащих в основе возникновения обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов), выделяются: 1) обязанности, вытекающие из факта наличия объекта налогообложения; 2) обязанности, не зависящие от факта наличия объекта налогообложения.

Обязанности первой группы:

> уплачивать законно установленные налоги. Своевременная и в полном объеме уплата законно установленных налогов в бюджет и во внебюджетные фонды – основная обязанность налогоплательщика. Указанная обязанность возникает только с момента вступления в законную силу нормативного акта (или норм права), предусматривающего уплату конкретно определенного вида налога;

> вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;

> представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать;

> представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

> выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах;

> не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

> в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы и уплаченные (удержанные) налоги. Организации также обязаны сохранять документы, подтверждающие произведенные расходы.

К числу обязанностей, не зависящих от факта наличия объекта налогообложения, относятся:

> постановка на учет в налоговых органах;

> предоставление налоговому органу необходимой информации и документов.

В зависимости от императивности возложения обязанности налогоплательщиков можно подразделить на: а) прямо предусмотренные НК; б) требующие особого указания на отношение к налогоплательщику.

Большинство обязанностей прямо зафиксировано НК, входит в состав общего правового статуса налогоплательщика и не требует дополнительных механизмов введения в действие. К таковым, в частности, относится обязанность уплачивать законно установленные налоги. Вместе с тем возложение на налогоплательщика некоторых обязанностей возможно только в силу указания на то иным нормативным правовым актом. К числу таких обязанностей относятся: вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации, если такие обязанности предусмотрены законодательством о налогах и сборах; представлять в налоговый орган по месту учета бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В зависимости от принадлежности к общему или специальному статусу налогоплательщика налоговые обязанности подразделяются на: 1) общие для всех категорий налогоплательщиков; 2) специальные, возложенные только на определенные субъекты.

К общим относятся обязанности, перечисленные в п. 1 ст. 23 НК. Наличие специальных обязанностей предусмотрено п. 2 ст. 23 НК, согласно которому налогоплательщики – организации и индивидуальные предприниматели кроме выполнения общих обязанностей должны сообщать в налоговый орган по месту своего учета следующие сведения:

- > об открытии или закрытии счетов в коммерческих банках;
- > участия в российских или иностранных организациях;
- > о создании, реорганизации, ликвидации обособленных подразделений, созданных на территории РФ;
- > принятии решения о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации;
- > об изменении своего места нахождения.

Установленный ст. 23 НК перечень обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) не является исчерпывающим. Налогоплательщики могут нести и иные обязанности, установленные федеральным законодательством.

Невыполнение или ненадлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных на него обязанностей образует соответствующий состав налогового правонарушения.

4.4. Правовой статус налоговых агентов и сборщиков налогов и сборов

Налоговое законодательство по отдельным видам налогов предусматривает обязанность налогоплательщиков самостоятельно рассчитывать сумму налога и перечислять ее в надлежащий адрес, но по некоторым видам налогов такая обязанность отсутствует. Во втором случае обязанности налогоплательщика делегируются налоговым агентам, которые исполняют поручения налоговых органов по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налогов.

В соответствии с НК (ст. 24) *налоговые агенты* – это лица, на которых в соответствии с действующим законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Как правило, налоговыми агентами являются лица, выплачивающие другим субъектам доходы: работодатели; банки, выплачивающие доходы физическим лицам, российские организации, осуществляющие выплаты иностранным физическим или юридическим лицам.

Институт налоговых агентов обусловлен потребностью государства осуществлять текущий финансовый контроль за деятельностью налогоплательщиков. Однако налоговые органы не имеют возможности оперативно и постоянно контролировать финансово-хозяй-

ственную деятельность плательщиков налогов или сборов, поэтому лица, являющиеся источниками доходов, наделяются обязанностями налоговых агентов.

Налоговые агенты согласно ст. 24 НК имеют следующий ряд обязанностей:

> правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщиками, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;

> в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме возникшей недоимки;

> вести учет выплаченных налогоплательщику доходов, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе отдельно по каждому налогоплательщику;

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

> в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

Обязанности налоговых агентов в определенной степени производны от целей и задач налоговых органов, поэтому условно налоговых агентов можно считать представителями налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками. Вместе с тем правами налоговых органов налоговые агенты не обладают и не имеют права не исполнять агентские обязанности. Правовой статус налоговых агентов не дает оснований налогоплательщику оспаривать право агента на законное удержание налогов, причитающихся с конкретного лица. Правоотношения относительно уплаты или взимания налогов складываются между государством в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, поэтому надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет налоговый орган.

Однако в тех случаях, когда налоговый агент превышает свои полномочия относительно исчисления и удержания налогов или неправильно применяет налоговые льготы, то образуется состав налогового правонарушения, субъектом которого будет являться налоговый агент.

Обязанность налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению налогов представляет собой единый процесс, в котором каждый очередной этап следует за предыдущим и обуславливает совершение последующих действий по уплате налогов. Поэтому данная обязанность налоговых агентов является составной частью налогового процесса, а именно процедуры исполнения налоговой обязанности.

Статья 52 НК устанавливает одинаковый порядок исчисления налогов для налогоплательщиков и налоговых агентов. Однако порядок уплаты налогов налоговыми агентами следует отличать от исчисления налогов налоговыми органами. Налоговые органы исчисляют налоги по специальным правилам, предусмотренным п. 2 ст. 52 НК. Таким образом, налоговые агенты исчисляют налоги в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, с учетом особенностей, установленных в нормах части второй НК.

По итогам отчетного или налогового периода налоговые агенты обязаны исчислить сумму налога, что означает: исчислить налоговую базу на основе данных бухгалтерского или налогового учета; определить налоговую ставку, подлежащую применению; применить налоговые льготы; определить сумму налога, подлежащую дальнейшему удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет.

Следующий элемент налоговой обязанности налоговых агентов – удержание налога – представляет собой уменьшение источником выплаты причитающихся налогоплательщику доходов на величину сумм налогов, подлежащих перечислению в бюджет. В отличие от исчисления налога, которое всегда выражается в активных действиях налогового агента,

удержание – это правомерное бездействие, воздержание от совершения каких-либо действий по выплате налогоплательщику исчисленного налога.

При удержании налога налоговым агентом выплачиваемые налогоплательщику доходы уменьшаются на величину исчисленных налогов. Выплаченные ему денежные средства (материальная выгода) обращаются в собственность налогоплательщика или указанных им лиц. При этом с момента удержания налога налоговым агентом обязанность налогоплательщика по уплате сумм налогов считается исполненной. И наоборот, в случае неисчисления и неудержания налога, подлежащего перечислению и удержанию в бюджет налоговым агентом, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается неисполненной, т. е. именно он является должником перед бюджетом.

Удержание налоговым агентом налога не влечет смену собственника денежных средств.

Перечисление налогов налоговыми агентами осуществляется по правилам, установленным п. 4 ст. 24, ст. 45, 58 НК.

Как правило, налоговые агенты сами являются налогоплательщиками, обязанными уплачивать установленные для них налоги. Например, предприятие удерживает со своих работников налог на доходы физических лиц и одновременно само уплачивает взносы в Пенсионный фонд РФ в качестве налогоплательщика. Налоговые агенты имеют одинаковые права с налогоплательщиками. Следовательно, правовой статус налоговых агентов имеет двойственную природу. С одной стороны, налоговые агенты вступают во взаимоотношения с налогоплательщиками в качестве представителей налоговых органов, не пользуясь при этом государственно-властными полномочиями. С другой стороны, налоговые агенты являются участниками финансово-хозяйственного оборота, что влечет возникновение объектов налогообложения и наделяет их статусом налогоплательщика.

4.5. Правовой статус налоговых представителей

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

Российское налоговое право предусматривает две категории представителей:

- 1) *законные* – представители, наделенные соответствующими полномочиями законом или учредительными документами организации;
- 2) *уполномоченные* – представители, наделенные соответствующими полномочиями доверенностями, оформленными по правилам ст. 185 ГК.

Представителями в налоговых отношениях могут быть физические лица и организации независимо от организационно-правовой формы. Существуют организации, специализирующиеся на представительстве в налоговых отношениях.

Состав законных представителей налогоплательщика – физического лица аналогичен перечню представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ. Относительно несовершеннолетних детей налоговыми представителями выступают их родители, по отношению к опекаемым или подопечным – опекуны или попечители.

Законными представителями организации выступают его органы, поскольку юридическое лицо приобретает права и принимает на себя обязанности через свои органы, действующие на основании закона, иных нормативных правовых актов или учредительных документов. Законным представителем организации может выступать и другое юридическое лицо, отношения которых оформляются контрактом или договором поручительства. В данной ситуации законным представителем, реально участвующим в налоговых правоотношениях за своего клиента, будет только руководитель организации-представителя. Сотрудники

организации-представителя могут действовать лишь на основании доверенности, оформленной в порядке передоверия.

Налоговым кодексом установлено, что действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых отношениях, расцениваются в качестве действий или бездействия самой представляемой организации. Таким образом, в российском налоговом праве действия законного представителя аналогичны действиям представляемого, что влечет и тождество юридических последствий – будет ли признано деяние правомерным или нет, виновным или невиновным, есть ли основания для применения смягчающих или отягчающих вину обстоятельств и т. д.

Участие представителя в налоговых отношениях не исключает возможности самостоятельного осуществления налогоплательщиком (плательщиком сборов) или налоговым агентом своих полномочий. В ряде налоговых отношений представительство неизбежно, даже если представляемое лицо и пожелает само выполнять фискальные права и нести обязанности. Например, несовершеннолетние или недееспособные лица в силу закона обязаны действовать через представителя. Также неизбежно налоговое представительство при подписании руководителем предприятия или главным бухгалтером поручений на перечисление налогов, налоговых деклараций и т. д.

Уполномоченным представителем налогоплательщика может быть физическое или юридическое лицо, наделенное налогоплательщиком правом представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами и иными субъектами налогового права. Поскольку уполномоченное представительство возможно только по волеизъявлению налогоплательщика, то такие отношения оформляются доверенностью. При этом уполномоченный представитель организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой по правилам гражданского законодательства. Уполномоченный представитель физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально заверенной доверенности.

Таким образом, отношения между налогоплательщиком и иным субъектом по поводу уполномоченного налогового представительства носят гражданско-правовой характер. Налоговый кодекс «учреждает» институт уполномоченного представительства, предоставляя налогоплательщику право самому решать вопрос о необходимости участия в налоговых отношениях через другое лицо. Детальное регулирование отношений между доверителем и представителем осуществляется в рамках гражданского права. Однако дальнейшие действия уполномоченного налогового представителя, его взаимоотношения с налоговыми органами и иными субъектами относительно вопросов налогообложения регулируются исключительно нормами налогового законодательства.

Налоговым кодексом установлено правило, согласно которому не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.

В отличие от статуса законного представителя действия либо бездействие уполномоченного представителя не признаются без подтверждения действиями (бездействием) самого налогоплательщика. Существует два условия, при наличии одного из которых поступки уполномоченного представителя будут расцениваться в качестве действий (бездействия) самого налогоплательщика:

- 1) действия совершены на основании и в пределах доверенности, выданной налогоплательщиком;
- 2) в случае совершения уполномоченным представителем каких-либо деяний в пользу налогоплательщика без доверенности либо с превышением оговоренных в доверенности

полномочий, но при последующем одобрении этих действий (бездействия) самим налогоплательщиком.

Следовательно, неблагоприятные деяния уполномоченного представителя впоследствии могут быть нейтрализованы представляемым субъектом. Вместе с тем поручение участвовать в налоговых отношениях от своего имени другому лицу не снимает с налогоплательщика налоговых обязанностей, а также личной ответственности за противоправные деяния.

4.6. Банки как субъекты налогового права

Современное развитие финансовой системы России характеризуется формированием банковской системы рыночного типа и динамичным развитием нормативно-правовой основы регулирования банковской деятельности. Эти явления обусловлены качественным ростом значения банков в развитии экономики страны. Банки, являясь ключевым звеном рыночной экономики, осуществляют финансово-посреднические операции между хозяйствующими субъектами, предоставляют финансовые ресурсы, необходимые для развития производства, способствуют оптимизации размещения денежных средств.

Отношения в сфере экономики являются объектом регулирующего воздействия норм права, именно их специфика определяет подчас, как будет осуществляться правовое регулирование экономических процессов и какой метод правового регулирования будет выбран для максимального воздействия на складывающиеся отношения. Именно поэтому специфика правового статуса банка обуславливается его экономической сущностью. В экономической теории банк традиционно определяют как организацию, являющуюся посредником в движении денежной массы.

Несмотря на то что формально кредитные организации не отнесены ст. 9 НК к участникам налоговых отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, фактически они таковыми являются и обладают специальным налогово-правовым статусом.

Банки являются субъектами налоговых правоотношений, обеспечивающими налоговые льготы и наделенными в связи с этим соответствующими правами и обязанностями. Участие банков в налоговых отношениях носит более сложный по сравнению с иными участниками налоговых отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, характер. Поскольку банки не имеют собственного имущественного интереса при исполнении платежных поручений на перечисление налогов в бюджет (внебюджетный фонд), то они в большей степени являются субъектами налоговых отношений организационного характера, нежели имущественного, например по сообщению налоговым органам необходимых сведений о счетах и операциях с денежными средствами по счетам налогоплательщиков и др.

В налоговых правоотношениях банки участвуют не только в связи с исполнением ими платежных документов, инкассовых поручений и решений налоговых органов (например, решений о приостановлении операций по счетам и др.), но и в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов (например, в отношении своих работников).

Для возможности участия в налоговых отношениях субъекты налогового права наделены правоспособностью и дееспособностью, которые в совокупности фактически представляют собой налоговую правосубъектность.

Специальная правосубъектность коммерческих банков как субъектов налоговых правоотношений – это способность и возможность иметь и осуществлять права и обязанности, нести ответственность в пределах своей компетенции в налоговых отношениях.

Признание коммерческого банка субъектом налогового права происходит в силу распространения на него действия законодательных актов о налогах и сборах. Коммерческий

банк как субъект налогового права в силу самого действия названных законодательных актов, т. е. независимо от участия в тех или иных налоговых правоотношениях, обладает определенным комплексом прав и обязанностей. Все эти права и обязанности составляют содержание налоговой правосубъектности, или налогово-правовой статус коммерческого банка. Поэтому налоговая правосубъектность имеет особое, основополагающее значение для правового регулирования поведения коммерческих банков, поскольку служит предпосылкой взаимоотношений между ними и иными субъектами налогового права, предопределяет действия банка в конкретных налоговых отношениях.

По своей роли, специфическим функциям в механизме правового регулирования налоговых отношений правосубъектность выступает в качестве средства фиксации круга субъектов – лиц, обладающих способностью быть носителями субъективных юридических прав и обязанностей. Налоговая правосубъектность, конкретизируя круг реальных субъектов налогового права, является вместе с тем первичной ступенью конкретизации налогово-правовых норм, на которой определяется общее юридическое положение субъектов: субъекты налогового права ставятся в то или иное положение по отношению друг к другу. Налоговая правосубъектность определяет область законодательства, действующего применительно к коммерческому банку, и, следовательно, конкретизирует круг правоотношений, в которых банк может участвовать.

Налоговая правосубъектность коммерческих банков является одним из видов финансовой правосубъектности,⁶ поэтому наряду с общими чертами ей присущи некоторые свойства, обусловленные спецификой налоговых отношений и правового воздействия на них. Специальная правоспособность коммерческих банков в налоговых правоотношениях дает возможность осуществлять им лишь такие права, которые соответствуют предмету налогового права. Налоговая правосубъектность – более емкая категория, нежели возможность правообладания и несения обязанностей в сфере налоговых отношений. Ее конкретное содержание зависит от целого ряда факторов: юридической природы субъекта, характера и целей его деятельности.

Коммерческий банк как субъект обладает рядом существенных особенностей по сравнению с собственно организацией как субъектом налогового права. В силу особой общественной значимости банковской деятельности роль публично-правовых методов в ее регулировании гораздо более весома, чем в других сферах хозяйствования.

Правовое положение банка характеризуется единством частных и публичных начал. С одной стороны, как и любая коммерческая организация, банк вступает в правоотношения со своими контрагентами на основе договора, что предполагает равенство и автономию воли его участников. С другой стороны, экономическая сущность коммерческого банка как важнейшего денежно-кредитного института, особого финансового посредника, через который проходят денежные потоки государства, предопределяет наличие публичного интереса в его стабильном функционировании в рамках банковской системы, а также защиты интересов его вкладчиков и иных кредиторов. Публичный интерес, в свою очередь, проявляется в существовании специального правового механизма, направленного на минимизацию риска совершения банковских операций, который (механизм) в известной степени ограничивает свободную волю сторон, сужая рамки их возможного поведения. Повышенная роль публично-правовых методов в регулировании деятельности кредитных организаций является объективной закономерностью, вызванной спецификой банковской системы.

Отношения между банком и клиентом можно охарактеризовать как публично-правовые вертикальные отношения власти-подчинения. Выполняя возложенные на него госу-

⁶ О финансовой правосубъектности см.: *Смирникова Ю. Л.* Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации / под ред. Ю. А. Крохиной. М., 2003.

дарством функции, банк обладает правом требовать от клиента выполнения определенных действий и вправе контролировать их исполнение. Причем такое право возникает не из гражданско-правового договора, а на основании императивных предписаний закона. Указанному правомочию банка корреспондирует обязанность клиента исполнить требования кредитной организации. Областью, где в наибольшей степени преобладает публично-правовое регулирование банковской деятельности, являются налоговые правоотношения. Именно особое положение банков в экономике страны, обусловленное выполнением роли финансового посредника, предопределяет их специфическую роль в налоговой деятельности государства.

Российское налоговое законодательство не делает различий между понятиями «банк», «кредитная организация», «небанковская кредитная организация». На самом деле названные понятия различны по своему объему и содержанию. Критерием их разграничения служит определенное сочетание выполняемых банковских операций, которыми и определяются особенности налогообложения банков.

Одним из основных критериев отнесения коммерческого банка к числу субъектов налогового права является потенциальная возможность уплачивать причитающиеся налоги. Коммерческие банки приобретают налогово-правовой статус по причине предполагаемой возможности вступления в налоговые правоотношения с государством (муниципальным образованием) относительно уплаты установленных налогов или сборов. Налогоплательщиков в качестве субъектов налогового права характеризует потенциальная возможность быть участником определенного правоотношения по поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности.

Реальная обязанность банка как налогоплательщика уплачивать какой-либо налог возлагается на него с момента возникновения обстоятельств, установленных законодательством о налогах и сборах и предусматривающих уплату данного налога. Возникновение таких обстоятельств служит юридическим фактом, на основании которого коммерческий банк приобретает статус участника налоговых правоотношений. Конкретный перечень субъектов, обязанных производить платежи в доход государства, устанавливается частью второй НК или иным федеральным законом отдельно по каждому налогу и сбору.

Налогоплательщик – это особый (специальный) правовой статус коммерческого банка, на который в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. Обязательными элементами правового статуса налогоплательщика выступают общие, одинаковые для физических лиц и организаций права и обязанности, зафиксированные нормами налогового права, а также ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Статус коммерческих банков в налоговом законодательстве характеризуется тем, что законодатель уделил особое внимание обязанностям банков в сфере налоговых правоотношений. Специфика содержания правосубъектности банков и некоторых иных кредитных организаций проявляется главным образом в том, что они способны выступать в налоговых отношениях не только в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов, но и в качестве организаций, принимающих и зачисляющих налоговые платежи на счета соответствующих бюджетов (внебюджетных фондов).

Непременным условием установления правовых связей между банком и соответствующими государственными органами является налоговая правосубъектность банка. Налоговый кодекс в ст. 11 определяет *банки* как коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию ЦБ РФ. В соответствии с НК к налогообложению банков применяются не только общие подходы, но и особые правила, что отличает их от других организаций.

Основной обязанностью банков как налогоплательщиков является предусмотренная ст. 23 НК обязанность уплачивать законно установленные налоги. Вместе с тем специальных налогов, которыми бы облагались только банки, современное законодательство о налогах и сборах не предусматривает. Банки являются плательщиками тех же налогов, что и другие хозяйствующие субъекты.

Одной из важнейших особенностей правового статуса банка в налоговых правоотношениях является то, что банк в указанных правоотношениях не только выступает как налогоплательщик, но и обременяется рядом специфических публично-правовых обязанностей, включенных в частноправовую природу правоотношений между банком и клиентом. Очевидно, что центральной из этих публично-правовых обязанностей банка является обязанность по исполнению поручения налогоплательщика или налогового агента на перечисление налога в соответствующие бюджеты. Регулирование указанных функций банков осуществляется посредством установления обязанностей в данной сфере ст. 60 НК.

В соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 45 НК обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком «с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа».

Весьма значимое место среди публично-правовых обязанностей банков в налоговых правоотношениях занимает обязанность выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и индивидуальных предпринимателей (п. 2 ст. 86 НК). Налоговый орган вправе запрашивать не любые документы, а лишь предусмотренные НК, и только в связи с проведением налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика.

Самостоятельным элементом специальной правосубъектности банков в налоговых правоотношениях выступает обязанность исполнять функции налоговых агентов. Институт налоговых агентов обусловлен потребностью государства осуществлять текущий финансовый контроль за деятельностью налогоплательщиков. Однако налоговые органы не имеют возможности оперативно и постоянно контролировать финансово-хозяйственную деятельность плательщиков налогов или сборов, поэтому лица, являющиеся источниками доходов, наделяются обязанностями налоговых агентов. Обязанности налоговых агентов в определенной степени производны от целей и задач налоговых органов, поэтому условно их можно считать представителями налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками. Вместе с тем правами налоговых органов они не обладают и обязаны исполнять агентские обязанности. Правовой статус налоговых агентов не дает оснований налогоплательщику оспаривать право агента по законному удержанию налогов, причитающихся с конкретного лица. Правоотношения относительно уплаты или взимания налогов складываются между государством в лице уполномоченных органов (в нашем случае – банков) и налогоплательщиками, поэтому надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет налоговый орган.

В тех случаях, когда коммерческий банк как налоговый агент превышает свои полномочия относительно исчисления и удержания налогов или неправильно применяет налоговые льготы, образуется состав налогового правонарушения, субъектом которого будет банк.

Конец ознакомительного фрагмента.

Текст предоставлен ООО «ЛитРес».

Прочитайте эту книгу целиком, [купив полную легальную версию](#) на ЛитРес.

Безопасно оплатить книгу можно банковской картой Visa, MasterCard, Maestro, со счета мобильного телефона, с платежного терминала, в салоне МТС или Связной, через PayPal, WebMoney, Яндекс.Деньги, QIWI Кошелек, бонусными картами или другим удобным Вам способом.