Лекция Общие положения налогового права.

§ 1 Понятие, предмет и метод налогового права
§ 2 Система налогового права
§ 3 Понятие, признаки и функции налогов. Понятие сборов. Отличительные признаки налогов от сборов
§ 4 Принципы налогового права
§ 5 Источники налогового права

§ 1 Понятие, предмет и метод налогового права

Эффективное финансовое обеспечение деятельности государства гарантирует выполнение государством его социальных, политических, организационных и иных функций. Финансовое обеспечение деятельности государства осуществляется за счет различных видов государственных доходов. Главным видом таких государственных доходов выступают налоги и сборы, собираемые в процессе налогообложения. В России отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства и муниципальных образований, традиционно регулируются соответствующей отраслью права - финансовым правом.

Налоговое право - это крупное подразделение (подотрасль) финансового права, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения. При этом отмечается, что налоговое право тесно связано с нормами бюджетного права.

Налоговое право, являясь подотраслью финансового права, регулирует общественные отношения, охватывающих разнообразные сферы государственных, имущественных, властно-распорядительных отношений и имеющих сложносоставной, системный характер.

Предмет налогового права - совокупность общественных отношений, формирующихся в сфере налогообложения. Предмет налогового права состоит из следующих отношений:

- властных отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ;
- правовых отношений, возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;
- правовых отношений, возникающих в ходе осуществления налогового контроля;
- правовых отношений, возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и других), то есть в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;
- правовых отношений, возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Под методом налогового права понимаются способы и приемы правового воздействия на волю и характер поведения участников налоговых правоотношений, взаимосвязь между ними.

Основными методами налогового права являются:

1) императивный метод, который выражается в том, что отношения в рамках налогового права строятся на основе подчинения одних участников правоотношений другим, выступающим от имени государства и муниципальных образований;

2) диспозитивный метод, включающий методы рекомендаций и согласований.

Так, рекомендации одного участника налоговых правоотношений приобретают властный (императивный) характер при условии принятия их другим участником, а по отдельным вопросам участники данных правоотношений могут определять условия своих

взаимоотношений на основании специальных соглашений в рамках законодательства (например, предоставление отсрочки и рассрочки по уплате налогов).

Отношения, регулируемые налоговым правом, в большей степени относятся к сфере публичного права, поэтому императивный метод правового регулирования применяется более часто, чем диспозитивный метод. При этом следует помнить, что в зависимости от характера регулируемых отношений и иных факторов (напр., экономических) эти методы могут выступать в различных сочетаниях и вариациях.

§ 2 Система налогового права

Как и нормы большинства отраслей российского права, нормы налогового права группируются в две части — общую и особенную.

Общая часть налогового права включает в себя нормы, устанавливающие принципы налогового права, систему и виды налогов и сборов в Российской Федерации, общие условия установления налогов и сборов, права и обязанности участников налоговых правоотношений, правила исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, порядок осуществления налоговой отчетности, систему налогового контроля, способы и порядок защиты прав налогоплательщиков, общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений и их основные виды.

Таким образом, в общую часть налогового права входят институты, которые содержат в себе положения, обеспечивающие практически все институты особенной части. Институты общей части содержат правовые нормы, действие которых распространяется на все регулируемые данной подотраслью отношения, и конкретизируются в институтах особенной части.

Структурно большинство указанных норм общей части налогового права содержатся в первой (общей) части Налогового кодекса РФ.

Особенная часть налогового права включает в себя нормы, регулирующие порядок взимания отдельных видов налогов. К особенной части относятся также нормы о взимании некоторых видов налогов и сборов, содержащиеся в специальных законодательных актах (например, государственной пошлины, таможенной пошлины и др.). В отдельный раздел особенной части включаются нормы, устанавливающие специальные налоговые режимы.

Общая и особенная части налогового права, являясь структурными элементами системы налогового права, в свою очередь объединяют обособленные, взаимосвязанные совокупности юридических норм: институты и субинституты.

Институты налогового права - это взаимосвязанные группы норм, регулирующие небольшие видовые родственные отношения. Так, к числу институтов общей части налогового права можно отнести институт представительства в налоговых правоотношениях, институт налогового контроля, институт налоговой тайны, институт ответственности за нарушения налогового законодательства, институт обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, институт защиты прав налогоплательщиков и т.д.

Входящие в систему налогового права субинституты, в свою очередь, являются составными элементами институтов. Например, институт защиты прав налогоплательщиков включает в себя такие субинституты, как административная защита прав налогоплательщиков и судебная защита их прав, а субинституты - налоговый кредит и инвестиционный налоговый кредит - включаются в институт изменения сроков уплаты налогов и сборов.

В свою очередь, сердцевиной (основой) данной системы является норма налогового права.

§ 3 Понятие, признаки и функции налогов. Понятие сборов. Отличительные признаки налогов от сборов

Законодательное определение налога дано в ст.8 Ч.1 Налогового кодекса РФ.

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

Исходя из этого определения следует, что налог носит принудительный и односторонне установленный характер, взимание которого является элементом управленческой деятельности государства. Посредством налога оно изымает часть денежных средств, принадлежащих физическим и юридическим лицам. При этом одновременно устанавливаются такие признаки налога, как обязательность налога и индивидуальная безвозмездность и безвозвратность его уплаты.

Функции налога. Одной из основных функций налогов и сборов является фискальная. Реализация данной функции направлена на обеспечение государства и местного самоуправления финансовыми ресурсами.

Другой функцией является регулирующая, сущность которой выражается в том, что налоги как регулятор общественных отношений используются государством и органами местного самоуправления для стимулирования развития общественного производства либо для сдерживания его отдельных отраслей, с их помощью может регулироваться потребление населения, его доходы.

Налоги также выполняют свойственную финансам контрольную функцию, в частности, они способствуют государству проконтролировать законность хозяйственной деятельности субъектов, правильное распределение их доходов.

В налоговое законодательство включены также понятия сбора и пошлины. Сборы и пошлины не имеют финансового значения, присущего налогам, хотя некоторые их черты являются общими.

Налоговым кодексом РФ установлено, что под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действии, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Пошлина - особый вид налога и сбора, взимаемый с юридических и физических лиц, которые вступают в специфические отношения между собой и государством в лице государственных органов.

К категории «сборы» можно отнести предусмотренные Налоговым кодексом государственную пошлину, таможенные сборы, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, а также федеральные, региональные и местные лицензионные сборы.

Цель взыскания пошлины или сбора состоит лишь в покрытии без убытка, но и без чистого дохода издержек учреждения в связи с его деятельностью. К примеру, это уплата пошлины при подаче искового заявления в суд или уплата таможенной пошлины при пересечении товарами таможенной границы государства.

Следует особо подчеркнуть, что пошлина или сбор выплачивается не за услугу, а в связи с услугой и их взимание обусловлено реализацией каким-либо государственным органом своих функций.

§ 4 Принципы налогового права

В юридической науке под принципами принято понимать закрепленные в действующем законодательстве основополагающие руководящие начала и идеи, выражающие сущность норм данной отрасли права и главные направления государственной политики в области правового регулирования соответствующих общественных отношений.

Принципы налогового права представляют собой систему координат, в рамках которой оно развивается, и, одновременно, - вектор, определяющий направление развития данной отрасли, что особенно актуально для налогового права в целом в условиях продолжающейся налоговой реформы. В условиях, когда еще окончательно не выработана общепринятая концепция построения и развития налоговой системы РФ, не определены на государственном уровне ориентиры налоговой политики страны, принципы налогового права становятся ценностными ориентирами, вектором развития такого сложного социально-экономического феномена как налоговая система.

Принципы налогового права - это основополагающие и руководящие идеи, ведущие положения, определяющие начала налогового права. Эти общие начала находят свое выражение непосредственно в нормах налогового права.

В соответствии с положениями ч. 3 ст. 75 Конституции РФ общие принципы налогообложения и сборов должны быть установлены федеральным законом.

В 1997 году в постановлении по одному из дел о проверке конституционности актов законодательства о налогах и сборах Конституционный Суд РФ отметил, что "общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации".

Таким образом, Конституционный Суд РФ указал на общеценностную и гуманитарную правовую природу отраслевых принципов налогового права.

Принципы налогового права включают в себя и общие принципы налогообложения (как экономические, так и юридические).

Принципы налогового права делятся на два вида:

• социально-правовые (как правило, имеют общеправовое значение);

• специально-правовые принципы.

К социально-правовым принципам относят присущие и другим отраслям права принципы:

- законности,
- гуманизма,
- демократизма,
- равенства.

Специально-правовые принципы (в литературе их именуют также отраслевыми принципами) определяют специфику налогового права.

В отдельных случаях в литературе выделяются экономические принципы налогообложения, принципы налогового права и принципы организации налоговой системы. Однако при этом следует учитывать, что важнейшие для юридической науки экономические принципы налогообложения (например, принцип экономического основания налогообложения) и организационные принципы налоговой системы (например, принцип ее единства) являются и принципами налогового права.

К основным (базовым) принципам налогового права относят:

• принцип законности налогообложения;

• принцип всеобщности и равенства налогообложения;

• принцип справедливости налогообложения;

• принцип взимания налогов в публичных целях;

• принцип установления налогов и сборов в должной правовой процедуре;

• принцип экономического основания налогов (сборов);
• принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах;
• принцип определенности налоговой обязанности;
• принцип единства экономического пространства РФ и единства налоговой политики;
• принцип единства системы налогов и сборов и др.

§ 5 Источники налогового права

Источники налогового права — это система нормативно-правовых актов, в которых содержатся нормы налогового права, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения.

Важнейшими источниками налогового права являются:
-Конституция Российской Федерации;
-законодательство Российской Федерации и ее субъектов о налогах и сборах;
-нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления;
-подзаконные нормативные акты государственных органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах;
-международные договоры по вопросам налогообложения;
-решения Конституционного Суда Российской Федерации.

В Конституции РФ закреплены основополагающие нормы налогового права: предмет ведения Российской Федерации и предметы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов высших органов государственной власти (ст.71, 72, 74-76, 80, 83-85, 90, 103-107, 114, 125) и правомочия органов местного самоуправления в области налогообложения (ст. 132); основы правового статуса налогоплательщика (ст. 25, 35, 40, 41, 43, 46, 52, 53, 57).

Законодательство РФ о налогах и сборах включает в себя:
а) федеральное законодательство о налогах и сборах (состоящее из Налогового кодекса Российской Федерации и иных федеральных законов о налогах и сборах);
б) региональное законодательство о налогах и сборах (состоящее из законов субъектов РФ и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представительными) органами субъектов РФ).

Федеральное законодательство о налогах и сборах состоит из:
• Налогового кодекса Российской Федерации;
• принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Региональное законодательство о налогах и сборах состоит из законов и иных нормативных актов субъектов РФ, принятых в соответствии с Налоговым кодексом. К таким региональным законам относятся законы субъектов РФ, вводящие на территории этих субъектов установленные федеральным законодательством о налогах и сборах региональные налоги и сборы.

Нормативные акты органов местного самоуправления принимаются представительными органами власти. Также в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации к таким местным актам относятся акты представительных органов местного самоуправления (законодательных собраний, советов представителей и т.п.), вводящие на территории соответствующих муниципальных образований установленные федеральным законодательством местные налоги и сборы.

Подзаконные нормативные правовые акты, содержащие нормы налогового права, в свою очередь, подразделяются на 2 группы: акты органов общей компетенции и акты органов специальной компетенции.

К актам органов общей компетенции относятся:

• Указы Президента Российской Федерации, которые не должны противоречить Конституции Российской Федерации и налоговому законодательству и имеют приоритетное значение по отношению к другим подзаконным актам.
• Подзаконные нормативные акты Правительства Российской Федерации, на которое в соответствии с частью 1 статьи 114 Конституции Российской Федерации возложено обеспечение проведения в Российской Федерации единой финансовой, кредитной и налоговой политики. В частности, постановлением Правительства могут устанавливаться: ставки налогов (в определенных Налоговым кодексом случаях); перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер; порядок ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков; порядок списания безнадежных недоимок по федеральным налогам и сборам.
• Нормативно-правовые акты органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и местного самоуправления по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Органам специальной компетенции (Министерству финансов РФ, Федеральной налоговой службе РФ, Государственному таможенному комитету РФ) также предоставлено право разрабатывать нормативно-правовые акты, издание которых прямо предусмотрено Налоговым кодексом РФ. Так, Министерство финансов и Федеральная налоговая служба совместно издают инструкции по заполнению налоговых деклараций и акты, определяющие порядок учета доходов и расходов индивидуальными предпринимателями. ФНС своими нормативными правовыми актами утверждает формы требований об уплате налогов, формы налоговых уведомлений, налоговых деклараций, формы решений руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, формы и требования к составлению акта налоговой проверки и др.

Конституцией Российской Федерации установлено, что если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Это свидетельствует о приоритетности норм международного договора над национальным законодательством, в том числе и налоговым как его составной частью, но только в случае ратификации международных договоров, касающихся вопросов налогообложения, Федеральным Собранием РФ. К актам такого вида относятся многочисленные соглашения об устранении двойного налогообложения, заключаемые Российской Федерацией с различными странами. Так, Конвенцией между Правительством РФ и Правительством Итальянской Республики (ратифицирована Федеральным Собранием 5.10.1997г.) установлены правила избежания двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал и предотвращения уклонения от налогообложения. Такие соглашения были подписаны с США (1992 г.), Швецией, Болгарией (1993 г.), Бельгией, Германией (1996 г.), Исландией, Новой Зеландией (2003 г.) и многими другими странами.

В соответствии с Венскими конвенциями 1961 и 1963 гг. о дипломатических и консульских представительствах данные учреждения освобождаются от взимания практически всех видов налогов в государстве пребывания. Такое же положение распространяется и на представительства международных организаций, а также сотрудников и членов их семей, не являющихся гражданами страны пребывания.

25 ноября 1998 г. было подписано Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между странами-участницами Содружества Независимых Государств.

В настоящее время Российская Федерация активно развивает систему включения международных договоров о правовой помощи по административным и налоговым делам.

Практически обозначено отнесение к источникам права решений Конституционного Суда РФ, который, в соответствии с Федеральным конституционным законом от 21.07.1994 г. «О Конституционном Суде РФ», занимается толкованием

Конституции России. Результатом толкования является правовая позиция Конституционного Суда, которая обладает нормативным значением. Постановления Конституционного Суда РФ обязательны не только для участников спора, но и для иных субъектов. В частности, в случае признания нормы закона не соответствующей Конституции РФ законодательные органы власти обязаны отменить указанную норму.

В ряде своих постановлений Конституционный Суд выделил важнейшие критерии, которым должна отвечать практика налогообложения, а также определил правовую позицию в отношении ряда законодательных актов о налогах и сборах. При принятии Налогового кодекса во многом были учтены правовые позиции Конституционного Суда РФ, и позднее постановления Конституционного Суда вносили определенную нормативную основу в налоговое законодательство. Так, в постановлении от 30.01.2001г. Конституционный Суд признал не соответствующими Конституции РФ (ст. 19, 55 и 57) положения частей 1, 2, 3 и 4 п.3 ст.20 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» (в ред. ФЗ от 31.07.1998 г.), касающиеся порядка введения региональных налогов (налога с продаж).

Следует сказать и о значимости для налогового права норм общих законов, которые устанавливают определенные положения, относящиеся и к налогообложению. Такими общими законами являются Бюджетный кодекс РФ, Федеральный закон о федеральном бюджете на текущий год, Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и др.

<u>Контрольные вопросы по теме:</u>

1. Понятие и предмет налогового права.
2. Что представляет собой система налогового права?
3. Принципы налогового права и их классификация
4. Налоговое правоотношение и его структура.
5. Источники налогового права и их виды.
6. В чем состоят основные начала законодательства России о налогах и сборах?
7. В чем заключается налоговая компетенция федеральных органов власти, органов власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.
8. Как принимаются, вводятся в действие и изменяются законы и подзаконные акты о налогах и сборах?,
9. Роль международных правовых актов и налоговых соглашений России с зарубежными странами в системе источников налогового права Российской Федерации.
10. В чем заключается юридическое и экономическое определение налога и сбора? Общие условия установления налогов и сборов.
11. Функции и роль налогов и сборов в формировании финансов современного государства.