

ВЫСШЕЕ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ОБРАЗОВАНИЕ  
ЮРИСПРУДЕНЦИЯ

# НАЛОГОВОЕ ПРАВО

2-е  
издание



УДК [336.2:347.73](470+571)(075.8)  
ББК 65.402.23(2Рос)я73-1  
Н23

А в т о р ы:

*О.В. Курбатова, Н.В. Малахова, Ю.С. Тихомирова, Н.Д. Эриашвили*

Р е ц е н з е н т ы:

д-р юрид. наук, проф. *Е.Ю. Грачева*

(зав. кафедрой финансового права МГЮА);

д-р юрид. наук, проф. *И.И. Веремеенко*

(зав. кафедрой административного и финансового права (МГИМО(У))

Главный редактор издательства *Н.Д. Эриашвили*,  
кандидат юридических наук, доктор экономических наук,  
лауреат премии Правительства РФ в области науки и техники

**Н23** **Налоговое** право: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности 030501 «Юриспруденция» / [О.В. Курбатова и др.]; под ред. Г.Б. Поляка, И.Ш. Киясханова. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. — 271 с.

ISBN 978-5-238-01266-7

Агентство СІР РГБ

В учебном пособии рассмотрены теоретические основы налогового права, механизм установления и правового регулирования налоговых отношений, общая характеристика налоговой системы и ее составные части, система налогов и сборов Российской Федерации, отдельные виды федеральных, региональных и местных налогов. Особое внимание уделяется проблемам осуществления налогового контроля, правонарушениям в области налогообложения и мерам ответственности за них; анализируются отдельные аспекты налогового права зарубежных стран.

Для студентов юридических факультетов, аспирантов и преподавателей вузов, практических работников финансовых органов, судов, прокуратуры.

**ББК 65.402.23(2Рос)я73-1**

ISBN 978-5-238-01266-7

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, 2004, 2007

Воспроизведение всей книги или любой ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в Интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

© Оформление «ЮНИТИ-ДАНА», 2007

# НАЛОГОВОЕ ПРАВО, ЕГО ПРЕДМЕТ И ИСТОЧНИКИ

---

## 1.1. Налоговое право: природа, место в правовой системе, предмет регулирования

Еще в XIX в. Адам Смит сформулировал четыре принципа налогообложения, желательных в любой системе экономики.

1. Граждане государства должны участвовать в содержании органов власти в соответствии с доходом, которым они пользуются под покровительством и защитой государства.

2. Налог должен быть точно определен по сроку уплаты, способу и сумме платежа.

3. Способ и время уплаты налога должны быть оптимальны для налогоплательщика.

4. Каждый налог должен быть задуман и разработан так, чтобы посредством его из доходов налогоплательщика удерживалось как можно меньше сверх того, что он приносит казне государства. Сумма налогов, попадающих в казну государства, зачастую оказывается значительно меньше суммы, собранной у налогоплательщиков. Это происходит тогда, когда сбор налогов требует армии чиновников, жалованье которых поглощает значительную часть суммы, приносимой налогами.

### ■ Концепции налогообложения

На основе четырех классических принципов Смита правоведы выделяют две современные концепции налогообложения.

1. Согласно первой концепции, *физические и юридические лица должны уплачивать налоги пропорционально тем выгодам, которые они получили от государства.* Логично, что те, кто получает большую выгоду от предлагаемых правительством товаров и услуг, должны платить и большую сумму налогов, необходимую для финансирования их производства. Некоторая часть общественных благ финансируется главным образом на основе этого принципа. Например,

акциз на бензин расходуется на строительство и ремонт автомобильных дорог. Таким образом, тот, кто пользуется дорогами, оплачивает затраты на их поддержание и ремонт.

Однако применение данной концепции сопряжено с определенными трудностями, поскольку в данном случае невозможно определить, какую личную выгоду и в каком размере получит каждый налогоплательщик от расходов государства, например, на национальную оборону, здравоохранение и просвещение. Даже упомянутый ранее акциз на бензин заставляет задуматься о том, какие выгоды получают налогоплательщики: во-первых, владельцы автомобилей извлекают пользу из автомобильных дорог хорошего качества не в одинаковой степени; во-вторых, те, кто не имеет собственного автомобиля, также получают выгоду, пользуясь общественным транспортом. Предприниматели, например, значительно выигрывают от расширения рынка в связи с появлением хороших дорог. Таким образом, первая концепция налогообложения является крайне спорной: следуя ей, необходимо облагать налогом и малоимущих, и безработных, для финансирования пособий, которые они получают.

Вторая концепция предполагает *зависимость налога от размера получаемого дохода*, т.е. физические и юридические лица, имеющие более высокие доходы, выплачивают и большие налоги, и наоборот.

Рациональность данного принципа заключается в том, что существует несомненная разница между налогом, который взимается из расходов на потребление предметов роскоши, и налогом, который хотя бы даже в небольшой степени удерживается из расходов на предметы первой необходимости. Брать ежемесячно по 500 000 руб. у лица, получающего 5 млн. руб. дохода, — вовсе не значит лишать его источника средств к существованию и определенных удобств жизни. Это, само собой, несравнимо с тем, если забрать в качестве налога 5000 руб. у человека с ежемесячным доходом в 50 000 руб. Налоговая «жертва» последнего не только больше, но и вообще несоизмерима с «жертвой» первого. Дело в том, что мы, потребители, действуем всегда рационально, тратя в первую очередь свои доходы на товары и услуги первой необходимости, а затем на не столь необходимые товары.

Данный принцип представляется справедливым и рациональным, однако проблема заключается в том, что пока отсутствует строгий научный подход к измерению чьей-либо возможности платить налоги. Налоговая политика правительства строится в соответствии с социально-экономической сущностью государства, в зависимости от взглядов правящей политической партии, требований момента и потребности правительства в доходах.

Современные налоговые системы используют обе концепции налогообложения, обосновывая их применение экономической и социальной целесообразностью в данном государстве и в данное время.

Вне зависимости от того, какой из концепций налогообложения придерживается государство, очевидно одно — сбор налогов представляет собой одну из специфических государственных функций. Правоведы говорят о «налоговом парадоксе»: государство собирает часть доходов своих граждан для того, чтобы потом вернуть собранные средства в виде медицинской помощи, образовательных услуг, обеспечения общественного порядка и общественной безопасности. Таким образом, налоги занимают важное место в жизни государства, являясь одновременно и средством пополнения государственного и местного бюджетов, и рычагом экономического (а зачастую, и политического) воздействия на его развитие.

В связи с этим возникает необходимость в изучении правовых норм, регулирующих правоотношения по установлению, изменению и взиманию налогов и сборов. Данные правоотношения представляют собой особый вид общественных отношений и являются предметом регулирования налогового права. Регулируемые общественные отношения включают в себя разнообразные сферы государственных, имущественных и властно-распорядительных отношений, т.е. имущественные отношения физических и юридических лиц в налоговой сфере.

*Налоговое право* — совокупность правовых норм, регулирующих налоговые правоотношения.

## ■ Место налогового права в правовой системе

Необходимо отметить, что в современной науке не существует единого мнения о месте налогового права в правовой системе. Обычно выделяют три основных подхода к определению природы налогового права.

1. Согласно первому подходу налоговое право — это один из институтов финансового права, регулирующий правовой режим бюджетных доходов государства. Действительно, в предмет финансового права входят общественные отношения, регулирующие формирование государственного бюджета. Бюджет пополняется за счет различных доходов, одним из которых являются налоги.

Налоговое право имеет особенности, присущие финансовой деятельности государства, и является по своему юридическому назначению управленческим правом (или правом налогового управления). Закрепляя соответствующие правила поведения в сфере налогового управления и контроля, финансовое право придает налоговым общественным отношениям характер правоотношений.

2. Согласно второму подходу налоговое право — это самостоятельная отрасль в системе российского права со своим специфическим предметом и методом. Обоснованием данного подхода служит

то, что общественные отношения, регулируемые налоговым правом, действительно носят специфический характер и, соответственно, требуют особого метода регулирования.

Кроме того, принятие Налогового кодекса РФ, установившего основные принципы налогообложения и взаимоотношений между государством и налогоплательщиками (плательщиками сборов), систему налогов, порядок исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, основы налоговой отчетности и налогового контроля и другие положения налогообложения, отдельные виды налогов, обуславливает выделение налогового права в самостоятельную отрасль права.

3. И, наконец, существует третий подход, объединяющий, согласно которому налоговое право является подотраслью финансового права, однако, находящейся в стадии перехода от института к отрасли.

Последний подход, возможно, может служить компромиссом при определении места налогового права, поскольку он объединяет основные доводы сторонников предыдущих концепций.

Термин «налоговое право» употребляется не только как название отдельной отрасли законодательства или подотрасли финансового права, но и других отраслей права, касающихся системы налогообложения, контроля и ответственности в этой сфере, а также как наименование соответствующей учебной дисциплины.

### **■ Предмет регулирования налогового права**

Налоговое право оказывает регулятивное воздействие на налоговые общественные отношения, придавая им упорядоченный, соответствующий интересам государства и общества характер. В центре внимания налогового права находятся общественные отношения, которые возникают в связи с непосредственной, практической реализацией задач и функций налогообложения.

Налоговое право регулирует отношения, которые складываются по поводу осуществления соответствующими субъектами исполнительной власти возложенных на них налоговых функций, т.е. реализующих возложенные на них юридически властные налоговые полномочия. Без этих полномочий налоговый орган не может выступать в роли субъекта исполнительной власти и осуществлять управленческие функции. Таким образом, управленческие налоговые отношения следует рассматривать как реализацию полномочий и осуществление функций субъектами исполнительной власти.

Следует особо подчеркнуть многозначность таких категорий, как «сфера государственного регулирования налогообложения» и «налоговые отношения». Они охватывают все основные проявления экономической, социально-культурной и государственно-политической жизни и, соответственно, обнаруживаются там, где действуют нормы иных отраслей российского права. Иначе говоря, налоговыми

по своей сути могут быть общественные отношения, составляющие предмет финансового, гражданского права, что, однако, не исключает их из механизма налогового регулирования.

Действующее налоговое законодательство позволяет выделить несколько типов отношений, регулируемых налоговым правом:

- отношения между субъектами государственной власти различных уровней, которые выступают носителями полномочий по реализации совместной компетенции федерации и ее субъектов в области налогообложения;
- отношения между государственными органами налогового регулирования и контроля и налогоплательщиками при определении экономической эффективности налогооблагаемой базы по конкретному виду налога;
- отношения между различными видами налогоплательщиков и органами налогового регулирования и контроля при реализации прав и обязанностей этих участников налоговых правоотношений;
- отношения между налогоплательщиками и органами налогового регулирования и контроля, связанные с определением сроков, места и источника получения доходов;
- отношения между налогоплательщиками и органами налогового регулирования и контроля по исполнению налоговых обязательств;
- отношения между субъектами налогового контроля (органами исполнительной власти) и налогоплательщиками по осуществлению налогового контроля;
- отношения между налоговыми органами и их должностными лицами и налогоплательщиками по порядку обжалования действий или бездействия налоговых органов;
- отношения в области применения мер ответственности со стороны налоговых, судебных органов, органов государственной власти и местного самоуправления за нарушение норм налогового законодательства;
- отношения между органами уголовного и административного судопроизводства и налогоплательщиками — нарушителями налогового законодательства в производстве по делам о налоговых нарушениях.

Общественные отношения, возникающие в связи с установлением и взиманием налогов, в своей совокупности образуют предмет налогового права.

В соответствии со ст. 2 Налогового кодекса РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, дейст-

вий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, в предмет регулирования налогового права входят две группы правоотношений:

1) *регулятивные* — властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации;

2) *охранительные* — отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Ряд авторов говорят о необходимости расширения предмета налогового права. Например, некоторые ученые полагают, что в предмет налогового права должны быть включены некоторые финансовые, конституционные, административные управленческие, процессуальные, информационные отношения<sup>1</sup>.

Надо особо отметить, что налоги во многом схожи с таможенными платежами. Тем не менее к отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

## 1.2. Принципы налогового права

Как и любая отрасль (или подотрасль) права, налоговое право построено на определенных принципах, перечень которых закреплен в ст. 3 Налогового кодекса РФ.

1. Налоговый кодекс закрепляет принципы *всеобщности и равенства налогообложения*. Таким образом, каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. При этом все налогоплательщики, независимо от объема выполняемой налоговой обязанности, обладают равными правами и обязанностями. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными Налоговым кодексом РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные им либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом РФ.

Кроме того, согласно принципу *равенства защиты прав и интересов налогоплательщиков и государства*, каждый из участников налоговых правоотношений имеет право на защиту своих законных прав и интересов в установленном законом порядке.

---

<sup>1</sup> Петрова Г.В. Проблемы развития российского налогового законодательства: концептуальный анализ теории и практики правового регулирования налоговых отношений // Ваш налоговый адвокат. 2002. № 3.



2. Согласно принципу *экономической сбалансированности (соразмерности)* при установлении налога и обязательности каждого участвовать в финансировании расходов государства учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога. Кроме того, интересы налогоплательщика и нужды государственного бюджета обязательно должны быть сбалансированы.

3. Налоговым кодексом РФ провозглашен *принцип отрицания обратной силы закона*. Это означает, что законы, изменяющие размеры налоговых платежей, не распространяются на отношения, возникшие до их принятия.

4. В основе налогообложения должен лежать принцип *однократности*. Один и тот же объект может облагаться налогом одного вида и только один раз за определенный законом период налогообложения.

5. Налоговые законы должны содержать правовые нормы, устанавливающие для отдельных и (или) определенных групп налогоплательщиков — юридических и физических лиц — льготы по налогам, облегчающие налоговое бремя, т.е. налогообложение построено на принципе *льготности*.

6. Акты законодательства о налогах и (или) сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый налогоплательщик знал, какие налоги (сборы), когда и в какой сумме он должен платить.

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

8. В соответствии с принципом *недискриминационности налогообложения* налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться по-разному исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных различий между налогоплательщиками. В соответствии с п. 2 ст. 3 Налогового кодекса РФ не допускается установление дифференцированных ставок налогов и сборов, налоговых льгот в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

Допускается установление особых видов пошлин либо дифференцированных ставок ввозных таможенных пошлин в зависимости от страны происхождения товара в соответствии с Налоговым кодексом РФ и таможенным законодательством Российской Федерации.

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

Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации. Например, не могут быть установлены налоги, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или денежных средств либо иначе ограничивать или создавать препятствия законной деятельности налогоплательщика.

### 1.3. Источники налогового права

Источники налогового права можно условно разделить на две основные группы:

- 1) нормативно-правовые источники, составляющие систему законодательства о налогах и сборах;
- 2) ненормативные источники.

#### ■ **Нормативно-правовые источники налогового права**

Термин «законодательство о налогах и сборах» в соответствии с Налоговым кодексом РФ подразумевает законодательство Российской Федерации и ее субъектов о налогах и сборах, а также нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах.

В Российской Федерации деятельность по установлению, изменению и сбору налогов осуществляется в соответствии с Конституцией РФ, Налоговым кодексом РФ, а также законами Российской Федерации и субъектов Российской Федерации.

В *Конституции РФ* закреплены основополагающие нормы налогового права России (ст. 57, 71, 72, 74, 75, 104, 106, 114, 132 Конституции РФ):

- предмет ведения Российской Федерации и предмет совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов в области налогообложения;
- компетенция в области налогов Федерального Собрания РФ, Президента РФ, Правительства РФ;
- полномочия органов местного самоуправления в области налогообложения;
- основы правового статуса налогоплательщика, принципы действия налогового законодательства в пространстве и времени.

Кроме того, можно отметить некоторый приоритет норм *международных договоров* в системе источников налогового права. Согласно ст. 7 Налогового кодекса РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные актами налогового законодательства (включая Кодекс), применяются правила и нормы международных договоров.

Специализированное законодательство о налогах и сборах состоит из Налогового кодекса РФ, законов субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных актов местных органов исполнительной власти, касающихся налогов и сборов.

*Налоговый кодекс РФ* является системообразующим нормативным актом, своеобразной «конституцией» налогового законодательства. Он обладает высшей юридической силой среди нормативных актов о налогах и сборах, что обуславливает его применение во всех случаях несоответствия нормативных правовых актов о налогах и сборах Налоговому кодексу.

Налоговый кодекс РФ устанавливает:

- систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет;
- общие принципы налогообложения;
- систему налогов и сборов в Российской Федерации;
- основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных региональных и местных налогов (сборов);
- права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых правоотношений;
- формы и методы налогового контроля; ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- порядок обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что система налогов и сборов в Российской Федерации состоит из трех уровней — федерального, регионального (субъектового) и местного. Таким образом, российское законодательство о налогах и сборах также может быть классифицировано по этим же уровням.

Кроме Налогового кодекса РФ на федеральном уровне действуют ряд федеральных законов, посвященных конкретным видам налогов и сборов. К числу таких законов можно отнести Закон Российской Федерации № 2003-1 от 9 декабря 1991 г. «О налогах на имущество физических лиц».

Наконец, на федеральном уровне существуют касающиеся налогообложения нормативные правовые акты органов исполнительной власти, принимаемые ими в предусмотренных законом случаях.

При издании нормативных актов по вопросам налогообложения государственные органы исполнительной власти должны соблюдать следующие обязательные условия:

- 1) возможность такого нормотворчества должна быть прямо предусмотрена актом налогового законодательства;
- 2) нормативные акты органов исполнительной власти не должны изменять или дополнять налоговое законодательство.

Федеральная налоговая служба Министерства финансов РФ, Министерство финансов РФ, Федеральная таможенная служба РФ, органы внебюджетных фондов издают обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением, которые не относятся к актам налогового законодательства.

Субъекты Российской Федерации издают собственные законы, устанавливающие региональные налоги и сборы. Эти законы должны соответствовать общим принципам налогообложения, закрепленным в Конституции РФ и международных договорах, а также развивать положения Налогового кодекса РФ о региональных налогах.

В качестве примера законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах могут быть названы: Закон Московской области № 129/2002-ОЗ от 16 ноября 2002 г. «О транспортном налоге в Московской области», Закон Санкт-Петербурга № 81-11 от 14 июля 1995 г. «О налоговых льготах»<sup>1</sup>.

Наконец, последним уровнем специального законодательства о налогах и сборах являются нормативные акты, издаваемые органами местного самоуправления по вопросу установления местных налогов и сборов.

Как уже отмечалось ранее, законодательство о налогах и сборах состоит из нормативных правовых актов трех уровней:

- 1) федерального — Налоговый кодекс РФ и федеральные законы о налогах и сборах;
- 2) регионального — законы и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах субъектов РФ;
- 3) местного — нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

Вне зависимости от уровня нормативного акта, устанавливающего тот или иной налог или сбор, он должен содержать ряд обязательных элементов.

**1.** В нормативном правовом акте должен быть определен *круг плательщиков налога или сбора*. Плательщиками налогов (сборов) могут быть организации (юридические лица, филиалы и иные обособленные подразделения юридических лиц) и физические лица, на которых в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налог.

**2.** Нормативный акт устанавливает *объект налогообложения* — предмет, на который начисляется налог. Предметом налогообложения могут быть доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности, имущество и другие объекты.

Для того чтобы объект налогообложения был довольно точно определен, Налоговый кодекс РФ предусматривает существование *налоговой базы*, т.е. стоимостной, физической или иной характеристики объекта налогообложения. При определении налоговой базы из объекта налогообложения могут быть либо исключены отдельные части, либо добавлены некоторые начисления.

**3.** В определенных случаях нормативный правовой акт должен содержать указание *единицы налогообложения* — часть объекта налогообложения, при помощи которой исчисляется налог (например, 1 м<sup>2</sup> земли, 1 т бензина, 1 карат драгоценных камней).

**4.** Нормативный акт налогового законодательства должен содержать *ставку* — размер налога, который взимается с единицы налогообложения или объекта налогообложения в целом.

---

<sup>1</sup> Ежедневные новости. Подмосковье. № 219; Налоги. 1995. № 3; Электронная библиотека «Ваше право». 2004.

Отметим, что ставки налогообложения могут быть выражены в разных формах и в разной зависимости от изменений объекта налогообложения — в процентах или твердых денежных суммах, или в их сочетании. Применяются как *пропорциональные* ставки, не изменяющиеся в зависимости от увеличения или уменьшения объекта налогообложения, так и *прогрессивные*, размер которых зависит от количественной характеристики объекта налогообложения (при его увеличении увеличивается и ставка налога).

5. Нормативный правовой акт устанавливает *сроки уплаты* налогов, которые предусматриваются по каждому из видов налогов особо.

6. Следуя принципу льготности налогообложения, нормативный акт может предусматривать *налоговые льготы* и основания для использования их налогоплательщиком.

*Льготы по налогам и сборам* — это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность полного или частичного освобождения от данного платежа.

Льготы не могут носить индивидуального характера. Однако в исключительных случаях допускается установление индивидуальной налоговой льготы нормативными правовыми актами законодательства РФ, субъектов РФ и нормативными актами органов местного самоуправления в отношении налогов и сборов соответствующего уровня в части, поступающей соответственно в федеральный, региональный или местный бюджет.

Акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Акты налогового законодательства, устанавливающие или вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Конституция РФ в ст. 57 закрепляет положение, согласно которому законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщика, обратной силы не имеют. Налоговый кодекс закрепляет, что акты, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение участников налоговых правоотношений, обратной силы не имеют.

Тем не менее нормативные акты, являющиеся частью налогового законодательства, могут иметь обратную силу в том случае, если они:

- устраняют или смягчают ответственность за нарушение налогового законодательства;

- устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей;
- отменяют налоги и (или) сборы;
- снижают размеры ставок налогов (сборов);
- устраняют обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей;
- иным образом улучшающие их положение, то такие нормативные акты могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

## ■ **Ненормативные источники налогового права**

Источниками налогового права являются положения общей теории права и других юридических отраслевых наук — финансового, административного, гражданского, уголовного, трудового, семейного права и ряда экономических наук. Процесс обогащения науки налогового права положениями других правовых и экономических наук необходим для полного и объективного изучения процессов, связанных с использованием налогов и сборов в системе социального управления обществом.

Стоит отметить, что институты, понятия и термины, заимствованные из других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в Налоговом кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено самим Кодексом.

Кроме того, налоговое право формируется за счет положений трудов ученых, исследующих закономерности и особенности установления, изменения, взимания налогов и сборов.

В соответствии со ст. 2 Налогового кодекса РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

## ■ **Контрольные вопросы**

1. Какие правоотношения изучает налоговое право?
2. Определите место налогового права в системе юридических дисциплин и отраслей права.
3. Дайте определение налогового права.
4. В чем состоит специфика метода правового регулирования налогового права?
5. Перечислите и охарактеризуйте источники налогового права.

## **НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА И НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ. ПРАВОВОЙ СТАТУС СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

---

### **2.1. Нормы налогового права**

*Норма налогового права* — это установленное государством и обеспеченное мерами государственного принуждения правило поведения, целью которого является регулирование общественных отношений, возникающих, изменяющихся и прекращающихся (по мере необходимости) при установлении, введении и взимании налогов и сборов в Российской Федерации.

#### **■ Особенности норм налогового права**

Нормы налогового права, обладая качествами правовой нормы как таковой, несут на себе отпечаток общественных отношений, составляющих ее предмет. Соответственно проявляются определенные особенности, характерные для норм налогового права.

*Особенность* норм налогового права заключается в том, что они носят государственно-властный, императивный характер. Государство предписывает правила поведения юридическим лицам и гражданам в области налогообложения. Эти нормы выражаются в категорической форме. Участники налоговых правоотношений не вправе изменить предписания нормы и условия ее применения.

#### **■ Классификация норм налогового права**

Классификация норм налогового права может быть различной. Прежде всего, в зависимости от своего содержания нормы налогового права подразделяются на материальные и процессуальные.

*Материальные нормы* налогового права в юридическом порядке закрепляют комплекс прав, обязанностей и ответственности участ-

ников налоговых правоотношений. В этих нормах устанавливается система налогов и сборов, их виды, общие принципы налогообложения, права и обязанности субъектов налоговых правоотношений, ответственность за налоговые правонарушения и т.д.

*Процессуальные нормы* налогового права определяют порядок (процедуру) реализации материальных норм права. В них отражается порядок уплаты налогов и сборов, взыскания налога и пени, списания безнадежных долгов, осуществления налогового контроля, производства по налоговым правонарушениям, обжалования действий должностных лиц налоговых органов и т.д.

Процессуальные административно-правовые нормы не всегда имеют четкие рамки и границы, однозначно определяющие их процедурно-процессуальный характер, что на практике затрудняет разграничение материальных и процессуальных норм. Налоговый кодекс РФ является классическим примером совокупности материальных и процессуальных норм.

В зависимости от способа воздействия на участников отношений нормы налогового права могут быть т р е х видов: 1) обязывающие, 2) запрещающие и 3) уполномочивающие.

*Обязывающие налоговые нормы* — это обязательное выполнение каких-либо действий. Например, банки обязаны выдавать налоговым органам справки о наличии счетов в банке и (или) об остатках денежных средств на счетах, выписки по операциям на счетах организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица в соответствии с законодательством РФ в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа (п. 2 ст. 86 НК РФ).

*Запрещающие налоговые нормы* — это запрет на совершение каких-либо действий. Например, запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам за уже проверенный налоговый период (ст. 89 НК РФ).

*Уполномочивающие налоговые нормы* устанавливают полномочия участников налоговых правоотношений в совершении каких-либо действий. Например, налоговые органы вправе проводить налоговые проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ (п. 2 ч. 1 ст. 31 НК РФ).

## ■ Реализация норм налогового права

Реализация норм налогового права означает практическое использование содержащихся в них правил поведения в целях регулирования соответствующих общественных отношений.

Известны ч е т ы р е варианта реализации норм налогового права: 1) соблюдение, 2) исполнение, 3) использование и 4) применение.



*Соблюдение* норм налогового права характеризуется добровольным подчинением субъекта права требованиям, содержащимся в нормах налогового права, и означает воздержание субъекта от совершения противоправных действий. Соблюдение может осуществляться без вступления субъекта в конкретные правоотношения.

*Исполнение* норм налогового права — точное следование участников регулируемых отношений тем юридическим предписаниям, запретам или дозволениям, которые в них содержатся. Данный вариант реализации правовых норм универсален, так как его субъектами являются любые участники налоговых отношений. От качества, объема и уровня исполнения зависит реальность норм налогового права и устанавливаемого ими правового режима в сфере налогообложения. Поэтому исполнение является важнейшим средством обеспечения должного правопорядка и государственной дисциплины в этой сфере.

*Использование* как форма реализации налоговых правовых норм заключается в осуществлении субъектом своих прав в сфере управления. Иными словами, это добровольное совершение правомерных действий. При этом субъект самостоятельно решает, воспользоваться или воздержаться от использования предоставленного ему налоговой нормой субъективного права. В форме использования реализуются нормы-дозволения.

В отличие от других форм реализации правовых норм, *применение* норм налогового права является прерогативой соответствующих субъектов органов исполнительной власти. Практически оно выражается в издании полномочным органом (должностным лицом) индивидуальных юридических актов, основанных на требованиях материальных либо процессуальных норм. Эти акты издаются применительно к конкретным делам (например, приказ МНС РФ от 29 августа 2002 г. № бг-3-29/465 «О совершенствовании работы налоговых органов по применению мер принудительного взыскания налоговой задолженности», регистрация юридического лица в налоговом органе и т.д.). Норма налогового права реализуется путем официального юридически властного решения конкретного дела, что относится исключительно к компетенции органов государственного управления (должностных лиц). Правоприменение — обобщенная характеристика функционирования механизма исполнительной власти. Вот почему граждане не имеют полномочий по применению норм налогового права.

Правоприменение в случаях, специально предусмотренных действующим российским законодательством, возлагается также на суды (судей), в частности, при наложении налоговых санкций<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> *Административное право России: Курс лекций / Под. ред. И.Ш. Килясханова. М.: Изд-во БФ МоСУ МВД России, 2003. С. 50—51.*

Таким образом, соблюдение, исполнение, использование и применение есть четыре основных способа реализации норм налогового права.

### ■ Структура норм налогового права

Структура норм налогового права является традиционной и ничем не отличается от норм других отраслей права. Норма налогового права состоит из гипотезы, диспозиции и санкции.

*Гипотеза* определяет условия, обстоятельства, при которых могут возникнуть налоговые правоотношения, и указывает на субъектов — участников этих правоотношений. Например, чтобы юридическое лицо заплатило налог на прибыль, оно как минимум должно получать от своей деятельности определенный доход.

*Диспозиция* — основа финансово-правовой нормы. Диспозиция содержит предписание о том, как должны поступать участники налоговых отношений, т.е. определяет их права и обязанности. Так, согласно ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

*Санкция* является способом защиты правил, установленных нормами налогового права. Санкции норм налогового права указывают на меры воздействия за нарушение предписаний государства в области налогов и сборов. Например, ч. 2 ст. 117 НК РФ за ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более 90 календарных дней применяется санкция в виде штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

При этом надо иметь в виду, что гипотеза и санкция не всегда присутствуют в нормах налогового права.

### ■ Налоговое законодательство как совокупность норм налогового права

Нормы налогового права содержатся в различных нормативных правовых актах, которые в совокупности образуют законодательство о налогах и сборах (налоговое законодательство).

В соответствии со ст. 1 Налогового кодекса РФ *законодательство Российской Федерации о налогах и сборах* состоит из Налогового кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ устанавливает систему налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:

- 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;



# ОГЛАВЛЕНИЕ

---

<b>ОТ АВТОРОВ</b>	<b>3</b>
<b>Глава 1. НАЛОГОВОЕ ПРАВО, ЕГО ПРЕДМЕТ И ИСТОЧНИКИ</b>	<b>5</b>
1.1. Налоговое право: природа, место в правовой системе, предмет регулирования	5
1.2. Принципы налогового права	10
1.3. Источники налогового права	12
<i>Контрольные вопросы</i>	16
<b>Глава 2. НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА И НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ. ПРАВОВОЙ СТАТУС СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ</b>	<b>17</b>
2.1. Нормы налогового права	17
2.2. Налоговые правоотношения	23
2.3. Субъекты налоговых правоотношений и их правовой статус	27
<i>Контрольные вопросы</i>	42
<b>Глава 3. ПОНЯТИЕ И ЭЛЕМЕНТЫ НАЛОГОВ И СБОРОВ. ИСПОЛНЕНИЕ ОБЯЗАННОСТИ ПО УПЛАТЕ НАЛОГОВ И СБОРОВ. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РФ</b>	<b>43</b>
3.1. Исторические этапы развития налоговых платежей	43
3.2. Понятие налога и сбора. Признаки налогов, их виды и функции	51
3.3. Система налогов и сборов в Российской Федерации	56
3.4. Элементы налогообложения	59
3.5. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов	64
3.6. Налоговая декларация	73
<i>Контрольные вопросы</i>	76
<b>Глава 4. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ</b>	<b>77</b>
4.1. Понятие, цели, задачи, формы и виды налогового контроля	77
4.2. Субъекты налогового контроля	84
4.3. Порядок проведения налоговой проверки	88
4.4. Акт налоговой проверки	95
4.5. Методы осуществления налоговых проверок	100
<i>Контрольные вопросы</i>	106
<b>Глава 5. НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ</b>	<b>107</b>
5.1. Понятие и виды нарушений налогового законодательства	107
5.2. Общие положения об ответственности за нарушение налогового законодательства	109
5.3. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение	115

5.4. Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение	120
5.5. Порядок производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах	123
5.6. Обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц	131
<i>Контрольные вопросы</i>	134
<b>Глава 6. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ</b>	<b>135</b>
6.1. Общая характеристика федеральных налогов и сборов	135
6.2. Налог на добавленную стоимость	136
6.3. Акцизы	143
6.4. Налог на доходы физических лиц	147
6.5. Единый социальный налог	160
6.6. Налог на прибыль организаций	166
6.7. Налог на добычу полезных ископаемых	176
6.8. Водный налог	179
6.9. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	181
6.10. Государственная пошлина	183
<i>Контрольные вопросы</i>	190
<b>Глава 7. СПЕЦИАЛЬНЫЕ НАЛОГОВЫЕ РЕЖИМЫ</b>	<b>191</b>
7.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	191
7.2. Упрощенная система налогообложения	194
7.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	199
7.4. Система налогообложения при выполнении соглашения о разделе продукции	201
<i>Контрольные вопросы</i>	201
<b>Глава 8. РЕГИОНАЛЬНЫЕ НАЛОГИ</b>	<b>202</b>
8.1. Общая характеристика региональных налогов и сборов	202
8.2. Транспортный налог	204
8.3. Налог на игорный бизнес	213
8.4. Налог на имущество организаций	216
<i>Контрольные вопросы</i>	220
<b>Глава 9. МЕСТНЫЕ НАЛОГИ</b>	<b>221</b>
9.1. Земельный налог	221
9.2. Налог на имущество физических лиц	226
<i>Контрольные вопросы</i>	227
<b>Глава 10. НАЛОГОВОЕ ПРАВО ЗАРУБЕЖНЫХ СТРАН</b>	<b>228</b>
10.1. Общая характеристика налогового права зарубежных стран	228
10.2. Налоговая политика и налоговое право зарубежных стран	233
10.3. Система источников налогового права зарубежных стран	234
10.4. Принципы налогового права зарубежных стран	236
10.5. Практика местного налогообложения за рубежом	238
10.6. Санкции за налоговые правонарушения в зарубежных государствах	240
<i>Контрольные вопросы</i>	242
<b>БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК</b>	<b>243</b>
<b>СЛОВАРЬ ТЕРМИНОВ</b>	<b>245</b>
<b>ПРИЛОЖЕНИЯ</b>	<b>251</b>