

СОДЕРЖАНИЕ.

Введение	3.
Глава 1: Понятие, структура и значение законодательства о налогах и сборах Р.....	4.
1.1 Законодательство о налогах и сборах, понятие и значение	4.
1.2. Элементы Закона о налоге	8.
Глава 2: Налог, как правовая категория (понятие, юридические признаки, значение, содержание, функции).....	17.
Глава 3: Действие налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц	25.
3.1. Порядок вступления налогового законодательства в силу.....	25.
3.2. Действие актов налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц	28.
Заключение	34.
Список литературы	36.

ВВЕДЕНИЕ.

Налоги как основной источник образования государственных финансов через изъятие в виде обязательных платежей части общественного продукта известны с незапамятных времен. При этом налогообложение как элемент экономической культуры присуще всем государственным системам как рыночного, так и нерыночного типа хозяйствования. В связи с этим о налогообложении можно говорить как о феномене человеческой цивилизации, как о ее неотъемлемой части. История налогов насчитывает тысячелетия. Налоги выступили необходимым звеном экономических отношений с момента возникновения государства и разделения общества на классы, когда нарождающиеся социально-государственные механизмы древнего мира потребовали соответствующего финансирования. По словам английского экономиста С. Паркинсона: «Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников».

Целью моей курсовой работы является обоснование основных начал законодательства о налогах и сборах, которые, действуя во взаимосвязи, призваны определить основы взаимоотношений налогоплательщика и государства. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

В своей курсовой работе я рассмотрела правовые основы налогов и сборов, так как данный вопрос неисчерпаем.

1. Понятие, структура и значение законодательства о налогах и сборах Российской

Федерации.

1.1. Законодательство о налогах и сборах, понятие и значение.

Традиционно в советской теории государства и права понятием “законодательство” охватывались акты различных государственных органов, в том числе органов исполнительной власти, имевшие нормативный характер. Однако принципиальная концепция, лежащая в основе формирования налогового законодательства РФ - создание системы законов о налогах прямого действия, исключающей издание конкретизирующих и развивающих их подзаконных актов. Именно законодательная основа налогов, исключающая возможность неоднозначного толкования тех или иных положений, создает необходимые условия для подлинной защиты прав налогоплательщиков.

Конституционный суд РФ неоднократно отмечал, что «Каждый гражданин РФ обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти». См.: Постановление конституционного суда РФ от 17.12.1996г. №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 инспекции»».

Конституция РФ не допускает взимания налога или сбора на основе указа, постановления, распоряжения или другого акта органа исполнительной власти. Как точно отмечает С.Г.Пепеляев, “вопрос о налоговом законодательстве - это не только вопрос о видах нормативно правовых актов, но и об отношениях, подлежащих урегулированию именно актами конкретного вида”. По форме налоговое законодательство является совокупность нормативно правовых актов представительных органов, содержащих налогово-правовые нормы. Ими регулируются общественные отношения в сфере налогообложения.

Подводя итог всему вышесказанному, можно согласиться с мнением, что налоговое законодательство - это совокупность налогово-правовых норм, содержащихся в законах РФ, актов представительных органов местного самоуправления, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения: устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения, основания возникновения, изменения и прекращения отношений собственников и государства по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушение налоговых обязательств, защиту прав налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений.

В настоящее время легальное определение понятия “налоговое законодательство” отсутствует, а сам этот термин встречается в нормативных актах не часто. Например, в Налоговом кодексе РФ в качестве базового используется термин “законодательство о налогах и сборах”. Как же соотносятся эти понятия?

Законодательство о налогах и сборах является по сути специальным налоговым законодательством. В соответствии со ст. 1 НК РФ оно включает в себя:

1. Федеральное законодательство о налогах и сборах (состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним ФЗ о налогах и сборах);
2. Региональное законодательство о налогах и сборах (состоит из законов субъектов РФ и иных нормативно правовых актов о налогах и сборах, принятых в соответствии с НК РФ законодательными (представительными) органами субъектов РФ);
3. Местные акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

v Федеральное законодательство о налогах и сборах, или, как оно именуется в НК, законодательство о налогах и сборах, состоит из:

- НК РФ;
- Принятые в соответствии с НК РФ ФЗ о налогах и сборах.

Законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК и принятых в соответствии с ним ФЗ о налогах и (или) сборах. Наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложения в России закреплены НК РФ. НК РФ состоит из двух частей - общей и особенной. В части первой НК устанавливается система налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ, в том числе: (в ред. ФЗ от 09.07.1999 № 154-ФЗ)

- Виды налогов и сборов, взимаемых в РФ;
- Основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- Принципы установления, введения в действие и прекращение действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов и сборов;
- Права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- Формы и методы налогового контроля;
- Ответственность за совершение налоговых правонарушений;
- Порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействий) и их должностных лиц.

Действие НК РФ распространяется на отношения по установлению, введению и взиманию сборов в тех случаях, когда это прямо предусмотрено в самом кодексе.

Вторая часть НК РФ посвящена определению порядка введения и взимания конкретных видов налогов и сборов.

v Региональное законодательство о налогах и сборах представляет собой законодательство субъектов РФ о налогах и сборах. Оно состоит из законов и иных нормативно правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ. К таким региональным законам в первую очередь относятся законы субъектов РФ, вводящие на территории этих субъектов установленные федеральным законодательством о налогах и сборах региональные налоги и сборы. v Согласно ст.1 НК РФ, нормативно правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Общее налоговое законодательство включает в себя иные ФЗ, не входящие в объём понятия “законодательство о налогах и сборах” и содержащие нормы налогового

права.

Следует отметить, что правоприменительная практика последних лет высветила в качестве серьезной проблемы вопрос о взаимоотношении в соотношении юридической силы, так называемого закона о налоге (т.е. акта специального законодательства о налогах и сборах) и закона, не посвященного в целом налогообложению, но содержащего отдельные налогово-правовые нормы или положения, которые имеют значение для налогообложения.

Казалось бы, что здесь сложного? При «конкуренции» между актами, изданными одним и тем же органом, применяется более поздний акт, а при расхождении между общим и специальным актом предпочтение отдается специальному.

Однако в данном случае многими специалистами-налоговедами вопрос ставился иначе: подлежат ли вообще применению положения, регулирующие налогообложение, если они содержатся в законах, не посвященных налогообложению как таковому?

Иначе говоря, следует ли к налоговому законодательству относить только те акты, которые регулируют исключительно налоговые отношения, а все иные акты, содержащие налогово-правовые нормы признать не являющимися источниками налогового права? Если ответить на этот вопрос утвердительно, то тогда к налоговому законодательству следует относить, грубо говоря, лишь НК РФ, а до полной замены законов РФ о конкретных налогах соответствующими главами части второй Кодекса - и эти законы.

Но как тогда быть, например, с нормами УК РФ, устанавливающими ответственность за совершение налоговых преступлений или соответствующими налогово-правовыми нормами об ответственности, содержащимися в КоАП РФ? Указанные кодексы не приняты не в соответствии с НК, и, следуя приведенной выше логике, придется признать, что содержащиеся в них налогово-правовые нормы не являются источниками налогового права! А это уже противоречит здравому смыслу.

Таким образом, рассмотренная конструкция представляется искусственной и не соответствующей направлениям, признанным магистральными для развития всего российского права. Поэтому помимо специального законодательства о налогах и сборах в качестве самостоятельной группы (вида) источников налогового права необходимо выделять и общее налоговое законодательство. Под налоговым законодательством следует понимать в целом и специальное налоговое законодательство (НК РФ именуется его «законодательством о налогах и сборах») и общее налоговое законодательство. См.: Парыгина, В.А, Тедеев, А.А. «Налоговое право РФ». 2002г. Р-н-Д.

1.2. Элементы Закона о налоге (Анатомия налога).

Понятие и предназначение элементов Закона о налоге.

Согласно ст. 17 НК РФ, «налог (сбор) 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.

Конституционный суд РФ неоднократно указывал, что элементы Закона о налоге (элементы налогообложения) - это внутренние исходные функциональные единицы, которые в своей совокупности составляют юридическую конструкцию налога См.: Кучеров, И.И. «Налоговое право России». М.: 2001 г. .

Состав элементов для всех налогов и сборов одинаков, поэтому они являются универсальными. Однако определяются эти элементы в налоговом законе, в большинстве своем, отдельно по каждому налогу или сбору. В результате элементы налогов становятся сугубо индивидуальными, что в свою очередь и позволяет различать обязательные платежи между собой.

В зависимости от того, является тот или иной элемент необходимым для установления налогов или нет, все элементы подразделяются на обязательные (существенные) и необязательные (факультативные).

Элементы Закона о налоге, являющиеся обязательными.

Согласно ст. 17 НК РФ, «налог (сбор) считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения».

Объектами налогообложения, как определено в ст. 38 НК РФ, могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога. В теории налогового права объект налогообложения определяется как юридический факт или совокупность юридических фактов, который в соответствии с налоговым законом обуславливает обязанность по уплате налога.

Юридические факты - это конкретные жизненные обстоятельства, с которыми нормы права связывают возникновение, изменение или прекращение правоотношений. В свою очередь юридические факты подразделяются на события и действия. Объекты налогообложения следует связывать именно с действиями, так как это такие юридические факты, наступление которых зависит от воли и сознания людей. При этом, безусловно, следует учитывать лишь правомерные действия.

Указанные юридические факты могут возникать в процессе:

- Производство благ (налог на прибыль, подоходный налог);
- Обращение благ;
- Потребление благ (НДС, акцизы).

Налоговая база (основание исчисления налога) - это та часть предмета налога, с которой в соответствии с налоговым законом должен исчисляться. В основание исчисления налога может быть положен весь предмет или его часть.

Метод формирования налоговой базы основывается на определенных моментах, принимаемых во внимание при формировании налоговой базы. В зависимости от того, какой момент принят за основу, методы формирования налоговой базы

подразделяются на: кассовый метод (метод присвоения) и накопительный метод (метод чистого дохода).

При использовании кассового метода во внимание принимается момент фактического получения налогоплательщиком каких-либо материальных и нематериальных благ, а при накопительном методе - момент получения права на них.

Способы определения налоговой базы также различаются. По большинству налогов ее показатели определяются на основе данных бухгалтерского (налогового) учета. Такой способ именуется прямым. Если налоговая база определяется на основе данных об иных аналогичных налогоплательщиках, то такой способ называется косвенным.

Условный способ основывается на использовании вторичных признаков условной суммы дохода. Паушальный способ предполагает использование вторичных признаков условной суммы налога.

Масштаб налога (основание измерения налоговой базы) - применяется для измерения налоговой базы и является какой-либо взятый за основу параметр предмета налога.

Единица налогообложения - есть единица меры того или иного параметра налоговой базы.

Налоговый период - это период времени, на протяжении которого завершается формирование налоговой базы и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Отчетный период - это период времени, по итогам которого налогоплательщик должен самостоятельно составить и своевременно представить в налоговый орган налоговую декларацию (бухгалтерскую отчетность) об имеющемся у него объекте налогообложения и сумме подлежащего с него уплате налога.

Ставка налога - доля имущества налогоплательщика, подлежащая изъятию в пользу налогооблагающих субъектов.

Виды ставок:

- Твердые (специфические) ставки;
- Процентные (адвалорные) ставки;
- Комбинированные ставки.

Твердые (специфические) ставки - это ставки, начисляемые в установленном размере за единицу налогообложения. Процентные (адвалорные) ставки - это ставки, которые начисляются в процентах к облагаемой сумме. Комбинированные ставки - сочетают оба названных вида налогообложения.

Метод налогообложения - способ изменения ставки налога в зависимости от увеличения или уменьшения налоговой базы.

Виды методов:

- Равный метод налогообложения;
- Пропорциональный метод налогообложения;
- Прогрессивный метод налогообложения;

- Регрессивный метод налогообложения.

Равное налогообложение - предполагает установление равной суммы налога для каждого налогоплательщика.

Пропорциональное налогообложение - основывается на одинаковой ставке для каждого налогоплательщика.

Прогрессивное налогообложение - предусматривает повышение ставки с увеличением налоговой базы.

При регрессивном налогообложении ставка напротив понижается с увеличением налоговой базы.

Обязанность исчисления налогов осуществляется в соответствии с порядком, предусмотренном для каждого из них налоговым законодательством, и возлагается как на налогоплательщиков и налоговых агентов, так и на налоговые органы.

По большинству налогов (НДС, акцизы, налог с продаж) обязанность их исчисления возлагается на самого налогоплательщика. По отдельным налогам (подходный налог, налог на прибыль) наряду с налогоплательщиками исчисление может осуществляться и налоговыми агентами, то есть имеет место сочетание субъектов исчисления. Исчисление налога может осуществляться налоговым агентом и налоговыми органами.

Существует две системы исчисления налога:

- Кумулятивная система;
- Некумулятивная система.

Кумулятивная система предусматривает исчисление налога нарастающим итогом с начала года с учетом ранее внесенных платежей (налог на прибыль), а некумулятивная система - исчисление налога, основывающееся на обложении базы по частям (НДС).

Срок уплаты налога - это определенный в налоговом законе период времени (определенная календарная дата), в течение которого налогоплательщик должен исполнить обязанность по уплате налога. Срок уплаты налога может определяться также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Порядок уплаты налога - это способ исполнения обязанности по его уплате. При уплате налога налогоплательщик должен знать:

- Основание платежа (уплата налога или сбора);
- Направление платежа (федеральный бюджет, региональный или местный бюджет, либо государственный внебюджетный фонд);
- Валюту платежа (национальная и иностранная);
- Форму платежа (наличная, безналичная, натуральная).

Налоговый оклад - это сумма платежа по одному налогу или сбору. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога в наличной или безналичной форме. Выделяются три способа уплаты налога:

- Удержание налога у источника выплаты дохода;
- Уплата налога по налоговой декларации;
- Уплата налога на основе кадастра.

Источник выплаты дохода - организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход. Удержание налога может осуществляться указанными лицами в том случае, если такая обязанность возложена на них налоговым законом.

Уплата налога по налоговой декларации предполагает подачу налогоплательщиком письменного заявления о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога.

Уплата налога на основе кадастра основана на использовании данных реестров, содержащих информацию о земле, недвижимости, недрах и пр.

Отсутствие хотя бы одного из обязательных элементов в налоговом законе приводит в негодность всю юридическую конструкцию налога, соответственно обязанность по его уплате не устанавливается.

К обязательным элементам относятся: налогооблагающий субъект; предмет и источник налога; субъект налога; объект налога; налоговая база; масштаб налога; единица налогообложения; налоговый и отчетный период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; срок уплаты налога; порядок уплаты налога.

Налогооблагающий субъект - публичный субъект, в пользу которого осуществляется взимание того или иного налога (сбора), в свою очередь им же установленного и введенного в действие. Это РФ, её субъекты и административно-территориальные образования.

Субъект налога (налогоплательщик) - это лицо, на которое в соответствии с налоговым законом возложена обязанность по уплате налога. Среди субъектов налогов, в первую очередь выделяются такие категории, как физические лица и организации.

Носитель налога - лицо, которое фактически возмещает субъекту налога внесенные им в бюджет денежные средства в результате переложения налога.

Предмет налога - это имеющие количественную, стоимостную или физическую характеристики предметы материального мира и нематериального блага, которые могут повлечь обязанность по уплате налога, если по отношению к ним субъект находится в определенном юридическом состоянии.

Источник налога - это денежные средства налогоплательщика (доход, капитал), за счет которых осуществляется уплата налога. Источником налога может служить и иное имущество налогоплательщика.

Факультативные элементы Закона о налоге.

Отсутствие факультативных элементов не приводит к ущербности юридической конструкции налога, однако без них взыскание обязательного платежа может быть в значительной степени затруднено или даже практически невозможно. Такими элементами являются: налоговые льготы; порядок зачета и возврата переплаты налога; порядок принудительного взыскания недоимки; ответственность за неуплату налога.

Налоговые льготы - это предоставляемые в соответствии с законодательством о

налогах и сборах для отдельных категорий налогоплательщиков преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками, включая возможность не уплачивать налог или сбор, уплачивать его в меньшем размере или в более поздние сроки.

Зачет переплаты налога - это погашение обязанности по уплате одного налога за счет средств, полученных налогооблагающим субъектом в результате переплаты налогоплательщиком другого налога.

Возврат переплаченного налога - это возмещение налогооблагающим субъектом налогоплательщику денежных средств в части ранее переплаченного последним налога.

Недоимка - сумма налога или сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок или недоплаченная.

Порядок принудительного взыскания недоимки - это способы принудительного исполнения обязанности по уплате налога. Порядок принудительного взыскания налога включает способы обеспечения исполнения налоговой обязанности, способы взыскания недоимки и способ возврата излишне взысканного налога. Способы обеспечения исполнения обязанностей являются: залог имущества; поручительство; пеня; арест имущества; приостановление операций по счетам налогоплательщика.

К числу способов взыскания недоимки относятся:

- Бесспорное списание денежных средств со счета налогоплательщика;
- Взыскание по решению суда через исполнительное производство.

Возврат излишне взысканного налога - это возмещение налогоплательщику ущерба, причиненного ему налогооблагающим субъектом в результате незаконного взыскания налога и пени.

Ответственность за неуплату налога - это обязанность лица, не уплатившего налог или сбор, претерпеть лишения имущественного характера в результате применения к нему государством в лице налоговых органов соответствующих санкций. См.:

Кучеров, И.И. «Налоговое право России». М.: 2001 г.

2. Налог, как правовая категория.

Категория «налог» в российском законодательстве проделала сложную эволюцию от «широкого» понимания к «дифференцированному». До принятия НК РФ все обязательные платежи в бюджет и внебюджетные фонды объединялись законодателем понятием «налоговая система». В литературе налог определялся как «всякий общеобязательный платеж, взимаемый с физических и юридических лиц». См.: Демин, А.В. «Налоговое право России» - Красноярск 2006г.

Согласно ст. 2 Закона РСФСР от 27.12.91 №2118-1 «Об основах налоговой системы в РФ» под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Далее законодатель указывал: совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему. Включение «других платежей» в сферу налогово-правового регулирования не оставляло сомнения в их налоговом характере с точки зрения законодателя.

Согласно ст. 8 НК РФ, “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”.

Сущность налога состоит в отчуждении государством в свою пользу принадлежащих частным лицам денежных средств. Известно, что ещё Фома Аквинский определял налог как дозволенную законом форму грабежа. Посредством налогообложения государство в одностороннем порядке изымает в централизованные фонды определенную часть ВВП для реализации публичных задач и функций. При этом часть собственности налогоплательщиков - физических лиц и организаций - в денежной форме переходит в собственность государства.

Определение налога как основанную на законе денежную форму отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти впервые сформулировал Конституционный Суд РФ. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. При этом, по мнению Конституционный Суд РФ, взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, - оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

«Налоги есть форма перераспределения национального дохода, - верно утверждает С.Д.Цыпкин. - Налоги связаны с наличием различных форм собственности. Уплата налогов всегда означает переход части средств из собственности отдельных плательщиков в собственность государства». В этом состоит одно из существенных отличий налогового права от гражданского, которое согласно п.1 ст.1 ГК РФ основывается на признании неприкосновенности собственности. См.: Демин, А.В. «Налоговое право России» - Красноярск 2006г.

Абзац 3 п.5 ст.3 НК РФ устанавливает: ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ. В этой связи особое значение приобретают признаки налогов, к которым относятся:

1. императивно-обязательный характер;
2. индивидуальная безвозмездность;
3. денежная форма;
4. публичный и нецелевой характер налогов.

Рассмотрим указанные признаки подробнее.

Императивно-обязательный характер. Уплата налога является конституционно-правовой обязанностью, а не благотворительным взносом. Налогоплательщик не

вправе отказаться от исполнения налоговой обязанности. Этим налоговые платежи отличаются от такого вида бюджетных доходов, как безвозмездные перечисления. См.: Бюджетный кодекс Российской Федерации.

Налоги не предполагают каких-либо форм кредитования государства, то есть налогообложение всегда носит безвозвратный характер. Лишь в случае установления налоговых льгот, переплаты налога или неправомерного взыскания недоимки налоговое законодательство предусматривает возврат из бюджета соответствующих денежных средств.

Возникновение и исполнение налоговой обязанности не основано на соглашениях государства с налогоплательщиком и тем более не зависит от индивидуального усмотрения последнего. Налоговая обязанность вытекает непосредственно из закона, диспозитивные элементы здесь сведены к минимуму. В сфере налогообложения господствует императивный метод правового регулирования, предполагающий детальную юридическую регламентацию поведения и минимизацию свободы субъектов самостоятельно определять свое поведение. При этом отступить от предусмотренной нормой модели поведения не представляется возможным. Указанный метод иногда называется методом субординации или властных предписаний. Требования налоговых органов и налоговые обязательства налогоплательщика следуют не из договора, а из закона. "О налогах не договариваются" - известная аксиома налогового законодательства. Налоговое правоотношение носит односторонний характер, где стержневым юридическим элементом выступает, с одной стороны, обязанность налогоплательщика уплатить законно установленные налоги и сборы и, соответственно, с другой - право государства в лице налоговых органов требовать своевременной и полной уплаты налоговых платежей.

Индивидуально безвозмездный характер. Уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить в пользу данного, персонально определенного налогоплательщика конкретные действия. Какая-либо прямая материальная выгода для налогоплательщика здесь отсутствует. Уплатив налог, он не приобретает каких-либо дополнительных субъективных прав. "Налог обязывает вносить определенную денежную сумму, но взамен налогоплательщик не получает права претендовать на выполнение каких-либо государственных мероприятий или оказывать влияние на действия государства в будущем". Таким образом, налоговые отношения лишены эквивалентности, характерной для обменных, рыночных отношений.

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

Денежный характер. НК РФ определяет налог как исключительно денежный платеж,

взимаемый с организаций и физических лиц. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Средство платежа - валюта Российской Федерации. В качестве исключения иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Действующее законодательство не предусматривает какие-либо натуральные формы уплаты налога.

Налог должен быть уплачен за счет средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления, то есть налоговый платеж носит личный характер.

Публично-нецелевой характер. Налоговые платежи - безусловный атрибут государства, без которого оно не может существовать. Именно налоги и сборы составляют подавляющую часть доходных источников государства и муниципальных образований (иногда до 90%). Их функциональное назначение состоит в финансовом обеспечении реализуемой государством внутренней и внешней политики, то есть в обеспечении нормальной жизнедеятельности общества. Как указал Конституционный Суд Российской Федерации, уплата налоговых платежей имеет целью обеспечивать расходы публичной власти См.: Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. №16-П «По делу о проверке конституционности ст. 11.1 Закона РФ от 01.04.1993 «О государственной границе РФ»»..

В постановлении Конституционного Суда Российской Федерации от 17.12.1996 N 20-П отмечается, что в налоговой обязанности налогоплательщиков "воплощен публичный интерес всех членов общества". Разумеется, некоторая часть налоговых поступлений идет на содержание государственного аппарата. Однако подавляющее большинство налоговых платежей в виде бюджетного финансирования возвращается обратно в общество. Поэтому неуплата налога нарушает интересы не только государства, но прежде всего третьих лиц - бюджетополучателей. Государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и всех остальных членов общества.

Нецелевой характер налогов вытекает из закрепленного ст.35 БК РФ принципа общего (совокупного) покрытия бюджетных расходов: все расходы бюджета должны покрываться общей суммой доходов бюджета. Доходы бюджета, включая прежде всего налоговые доходы, не могут быть увязаны с определенными расходами бюджета, за исключением доходов целевых бюджетных фондов, средств целевых иностранных кредитов, а также в случае централизации средств из бюджетов других уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Социально-экономическая сущность, внутреннее содержание налогов проявляется через их функции. Налоги выполняют четыре важнейшие функции:

Обеспечение финансирования государственных расходов (фискальная функция).

Государственное регулирование экономики (регулирующая функция).

Поддержание социального равновесия путем изменения соотношения между

доходами отдельных социальных групп с целью сглаживания неравенства между ними (социальная функция).

Стимулирующая функция.

Налогам принадлежит решающая роль в формировании доходной части государственного бюджета. Во всех государствах, при всех общественных формациях налоги в первую очередь выполняли фискальную функцию -- изъятие части доходов предприятий и граждан для содержания государственного аппарата, обороны страны и той части непроизводственной сферы, которая не имеет собственных источников доходов (многие учреждения культуры, библиотеки, архивы и др.), либо они недостаточны для обеспечения должного уровня развития -- фундаментальная наука, театры, музеи и многие учебные заведения и т. п.

Важную роль играет функция, без которой в экономике, базирующейся на товарно-денежных отношениях, нельзя обойтись -- регулирующая. Рыночная экономика в развитых странах -- это регулируемая экономика. Представить себе эффективно функционирующую рыночную экономику, не регулируемую государством, невозможно. Иное дело -- как она регулируется, какими способами, в каких формах. Здесь возможны варианты, но каковы бы ни были эти формы и методы, центральное место в самой системе регулирования принадлежит налогам. Развитие рыночной экономики регулируется финансово-экономическими методами -- путем применения отлаженной системы налогообложения, маневрирования ссудным капиталом и процентными ставками, выделения из бюджета капитальных вложений и дотаций и т. п. Центральное место в этом комплексе экономических методов занимают налоги. Маневрируя налоговыми ставками, льготами и штрафами, изменяя условия налогообложения, вводя одни и отменяя другие налоги, государство создает условия для ускоренного развития определенных отраслей и производств, способствует решению актуальных для общества проблем.

Социальная или перераспределительная функция налогов. Посредством налогов в государственном бюджете концентрируются средства, направляемые затем на решение народнохозяйственных проблем, как производственных, так и социальных, финансирование крупных межотраслевых, комплексных целевых программ -- научно-технических, экономических и др. С помощью налогов государство перераспределяет часть прибыли предприятий и предпринимателей, доходов граждан, направляя ее на развитие производственной и социальной инфраструктуры, на инвестиции в капиталоемкие и фондоемкие отрасли с длительными сроками окупаемости затрат (железные дороги, автострады, добывающие отрасли, электростанции и др.). Перераспределительная функция налоговой системы носит ярко выраженный социальный характер. Это достигается путем установления прогрессивных ставок налогообложения, направления значительной части бюджета средств на социальные нужды населения, полного или частичного освобождения от налогов граждан, нуждающихся в социальной защите. Последняя функция налогов -- стимулирующая. С помощью налогов, льгот и санкций государство стимулирует технический прогресс, увеличение числа рабочих мест, капитальные вложения в расширение производства и др. Действительно, грамотно

организованная налоговая система предполагает взимание налогов только со средств, идущих на потребление. А средства, вкладываемые юридическим или физическим лицом в развитие освобождаются от налогообложения полностью или частично. У нас это правило не выполняется. Стимулирование технического прогресса с помощью налогов проявляется, прежде всего, в том, что сумма прибыли, направленная на техническое перевооружение, реконструкцию, расширение производства товаров народного потребления, оборудование для производства продуктов питания и ряда других освобождается от налогообложения. Эта льгота, конечно, очень существенная. Во многих развитых странах освобождаются от налогообложения затраты на научно-исследовательские и опытно-конструкторские работы. Делается это по-разному. Указанное разграничение функций налоговой системы носит условный характер, так как все они переплетаются и осуществляются одновременно.

3. Действие налогового закона во времени, в пространстве и по кругу лиц.

3.1. Порядок вступления налогового законодательства в силу.

Как указывает Конституционный Суд РФ, применительно к актам налогового законодательства требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Законодатель должен определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, с тем, чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования.

Порядок вступления в силу актов налогового законодательства имеет значительную специфику по сравнению с источниками других отраслей права. Согласно ст. 5 НК различаются две группы актов налогового законодательства.

1-я группа. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты субъектов РФ и представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы. Такие акты вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования, причем требуется одновременное соблюдение обоих условий. При этом решающим является условие, наступающее позднее по времени.

2-я группа. Иные акты, вносящие изменения и дополнения в действующее налоговое законодательство. Акты этой группы вступают в силу следующим образом: в отношении налогов - не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу; в отношении сборов - не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Почему для актов налогового законодательства установлен более длительный срок вступления в силу, чем для актов иных отраслей права?

Налоговое законодательство - достаточно сложная отрасль для толкования и

правоприменения. Поэтому участникам налоговых правоотношений требуется время, чтобы осмыслить и подготовиться к реализации новых налоговых норм. Кроме того, удлиненный срок обусловлен конституционно-правовым режимом стабильных условий хозяйствования. Задача государства - обеспечить оптимальный режим функционирования национальной экономики, составной частью которого выступает стабильная и предсказуемая налоговая система. Налогоплательщик вправе заблаговременно ознакомиться с изменениями налогового законодательства, распланировать свою деятельность до возникновения налоговой обязанности по конкретному налогу, получить разъяснения в налоговых органах, скорректировать экономическую стратегию. Это актуально для каждой организации и гражданина, поскольку налоговые реформы прямо и непосредственно влияют на результаты предпринимательской деятельности, на осуществление права собственности, то есть речь идет об основных правах человека и гражданина.

Для определения момента вступления в силу акта налогового законодательства важно установить два юридических факта - дату официального опубликования акта и налоговый период.

Согласно части 3 ст. 15 Конституции РФ законы подлежат официальному опубликованию; неопубликованные законы не применяются; любые нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы и обязанности человека и гражданина, не могут применяться, если они не опубликованы официально для всеобщего сведения. Как видим, требование «официального опубликования для всеобщего сведения» включает два обязательных момента: во-первых, непосредственное опубликование акта как помещение его полного текста в официальное издание; во-вторых, обнародование акта как реальное доведение его до всеобщего сведения. Лишь одновременное сочетание обоих указанных фактов является необходимым условием для применения нормативных правовых актов, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина.

Под официальным опубликованием понимается первая публикация полного текста нормативно-правового акта в специальных печатных изданиях, признанных официальными действующим законодательством. Оговорка «полный текст» означает следующее: нормативный акт представляет собой единый, целостный документ и вступает в силу целиком при опубликовании акта по частям в нескольких выпусках официального издания, датой официального опубликования акта должна считаться дата опубликования его последней части.

Согласно п. 1 ст. 5 НК РФ устанавливает два обязательных условия вступления в силу актов законодательства о налогах - месячный срок с момента опубликования и 1-е число очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Неопределенным остается вопрос, с какого момента следует отсчитывать очередной налоговый период - с даты принятия акта, с даты его официального опубликования или же с даты истечения месячного срока с момента опубликования акта? В судебной практике преобладает следующая позиция: «При решении вопроса о моменте вступления в силу конкретного акта законодательства о налогах следует исходить из того, что на основании п. 1 ст. 5 НК РФ такой акт вступает в силу с 1-го числа

очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта». Такой подход соответствует общему правилу, выработанному правоведением: при установлении двух и более обязательных условий вступления в силу нормативно-правового акта этот момент определяется датой события, наступившего позднее всех других условий. Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности, дата вступления в силу соответствующего акта должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов. См.: Демин, А.В. «Налоговое право России» - Красноярск 2006г.

3.2. Действие актов налогового законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц.

Статья 57 Конституции РФ предусматривает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Правило о непридании законам обратной силы не специфично для законодательства о налогообложении. Оно свойственно многим отраслям права. Смысл этого требования состоит в том, что изменения, вносимые в законодательство (в том числе налоговое), не должны пагубно влиять на устойчивость отношений между субъектами права, не должны подрывать уверенность граждан в стабильности их правового и экономического положения, в прочности правопорядка. Упоминание в ст. 57 Конституции РФ о непридании законам о налогах обратной силы является проявлением особой значимости затронутой проблемы именно в области налогообложения.

Применительно к налогам и сборам это правило означает, что условия уплаты налогов (размеры, сроки, порядок и др.) должны быть известны субъектам предпринимательской деятельности заранее, т.е. до того, как они своими действиями приобрели обязанность по уплате налога.

Придание законам о налогах обратной силы означает не только принятие соответствующего закона по истечении срока уплаты налога, но и до этой даты, однако после совершения событий или действий, в результате которых возникла обязанность уплатить налог.

Конституционный Суд РФ подчеркнул, что недопустимо не только придание законам о налогах обратной силы путем прямого указания на это в законе, но и издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу, хотя бы и без особого указания на это в тексте закона. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы актами официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

Таким образом, конституционный запрет придавать закону обратную силу не может быть обойден при помощи каких-либо технических и иных уловок. Этот запрет не может быть нарушен ни при каких обстоятельствах. Конституция РФ не допускает отказа от этого правила, в том числе в условиях чрезвычайного положения.

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 Федерации и на акты органов местного самоуправления.

Закон может не только повышать обязательства налогоплательщиков, но и снижать их. Конституционный запрет придавать законам о налогах обратную силу распространяется только на случаи ухудшения положения налогоплательщиков.

Одновременно Конституция РФ не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщику, так и государственным органам, взимающим налоги.

В соответствии с указанными конституционными положениями НК РФ определил, что акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и сборы, повышающие налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Налоговый кодекс РФ развивает положения Конституции РФ. Если в ст. 57 Конституции РФ речь идет о непридании законам обратной силы только в отношении налогоплательщиков, то НК РФ распространяет гарантии и на остальных участников налоговых отношений.

Налоговый кодекс РФ устанавливает два режима обратной силы актов, улучшающих положения налогоплательщиков. В первом случае улучшающие законы всегда имеют обратную силу, а во втором - только тогда, когда это прямо предусмотрено законом.

Первый режим распространяется на акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и их представителей. Второй режим установлен в отношении актов, отменяющих налоги и сборы, снижающих размеры ставок налогов и сборов, устраняющих обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, или иным образом улучшающих их положение.

В обобщенном виде действие актов налогового законодательства можно представить в виде схемы. См.: Пепеляев, С.Г. «Налоговое право» М: 2004.

35

Действие актов налогового законодательства в пространстве. Акты налогового законодательства, принятые федеральными органами власти, действуют на всей территории Российской Федерации. При этом к государственной территории РФ относятся суша, воды, недра и воздушное пространство.

Акты налогового законодательства субъектов и органов местного самоуправления распространяют свое действие лишь на территорию соответствующего субъекта Федерации или муниципального образования.

Действие актов налогового законодательства по кругу лиц. Акты выраженные в

нормах налогового права предписания, закрепленные в актах налогового законодательства адресованы широкому кругу лиц, являющихся субъектами налоговых правоотношений, регулируемых российским налоговым правом. При этом такими лицами могут выступать:

- 1) граждане Российской Федерации;
- 2) иностранные граждане;
- 3) лица без гражданства;
- 4) российские организации;
- 5) иностранные организации.

При разрешении вопроса о действии акта налогового законодательства в отношении конкретного лица (группы) применяются так называемые принципы территориальности или резидентства.

Так, в соответствии с принципом территориальности, все указанные выше лица, имеющие объекты налогообложения на территории РФ, подпадают под сферу действия налогового законодательства Российской Федерации. Кроме того, действие налогового законодательства распространяется на суда, приписанные к российским портам, а также на посольства и консульства Российской Федерации в других странах.

В соответствии с принципом резидентства обязанность по уплате налога или сбора распространяется на лиц, являющихся резидентами Российской Федерации (даже если объект налогообложения возник за пределами территории РФ) и не резидентами РФ, но лишь в той части доходов, которые получены ими из источников, находящихся на территории Российской Федерации. Налоговыми резидентами Российской Федерации являются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Кроме того, необходимо отметить, что нормы о конкретном налоге или сборе распространяются на лиц (круг лиц), специально именованных в этом нормативном правовом акте в качестве налогоплательщиков. См.: Парыгина, В.А. Тедеев, А.А.

«Налоговое право РФ». 2002г. Р-н-Д.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ.

Экономические преобразования в современной России и реформирование отношений собственности существенно повлияли на реализацию государством своих экономических функций и закономерно обусловили реформирование системы налогов. На пути к рыночной экономике налоги становятся наиболее действенным инструментом регулирования новых экономических отношений. В частности, они призваны ограничивать стихийность рыночных процессов, воздействовать на формирование производственной и социальной инфраструктуры, укрощать инфляцию.