



Норма налогового права - это общеобязательное, формально-определенное, установленное или санкционированное государством и обеспеченное государственной защитой правило общего характера, регулирующее 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. Подобно нормам других отраслей налогово-правовые нормы выступают юридическими регуляторами определенных общественных отношений, а именно налоговых отношений.

Сущность налогово-правовых норм состоит в том, что они представляют собой своеобразную модель (масштаб, эталон, критерий) возможного или должного поведения участников налоговых правоотношений. Задача законодателя состоит в том, чтобы обеспечить правовую унификацию, то есть установить единые и стабильные "правила игры" для всех субъектов налогового права.

Признаки налогово-правовых норм могут быть разделены на общие, присущие нормам всех отраслей, и специальные, характеризующие специфику налогового права. К первым относятся государственная природа, нормативность (то есть общий, абстрактный характер), общеобязательность, формальная определенность, системность, государственная защита, способность к регулированию общественных отношений.

Специальными признаками налогово-правовых норм выступают следующие: 1) они регулируют общественные отношения в сфере налогообложения; 2) в большинстве своем имеют императивный характер, то есть представляют собой категорические предписания, жестко определяющие рамки дозволенного и должного поведения субъектов налогового права.

При этом в отличие от гражданского права (как и других частноправовых отраслей) участники налогово-правовых отношений не могут самостоятельно, по своему усмотрению изменять (дополнять, конкретизировать) предписания налогово-правовых норм; 3) в содержании налогово-правовых норм преобладают позитивные обязывания и запреты; 4) санкции налогово-правовых норм носят имущественный

характер.

Взаимодействуя, конкретизируя и дополняя друг друга, налогово-правовые нормы образуют целостную подотрасль в рамках финансового права - налоговое право России. Могут ли налогово-правовые нормы содержаться в неналоговых законах? Этот вопрос носит дискуссионный характер. Сторонники "чистоты" налогового законодательства, как правило, ссылаются на п. 2 Постановления Верховного Совета РФ от 10.07.92 N 3255-1 "О некоторых вопросах налогового законодательства Российской Федерации", которым устанавливалось, что проекты законодательных актов Российской Федерации, регулирующие отношения, не связанные в целом с вопросами налогообложения, не должны содержать положения (нормы), устанавливающие особый порядок налогообложения, включая освобождение от налогов.

Думается, в настоящее время избежать включения налоговых норм в нормативные акты иных отраслей права нереально. В сфере бюджетного законодательства, например, такое положение обусловлено тем, что налоговая политика является составной частью бюджетно-финансовой политики. "Бюджетные законы, включая законы о федеральном бюджете, содержат предписания, относящиеся к налоговой сфере, меняющие налоговые обязательства, в том числе устанавливающие новые коэффициенты при исчислении налогов, освобождающие определенные субъекты от налоговых взносов и т.д., - замечает Т.Г. Морщакова. - При этом в ряде случаев прямо указывается, что отдельные предписания включаются в законы о бюджете во изменение налоговых законов".

Классификация налогово-правовых норм возможна по различным основаниям. По содержанию они подразделяются на обязывающие, запрещающие и дозволяющие.

*Обязывающие нормы* предусматривают совершение субъектом определенных действий активного характера, например: встать на учет в налоговых органах, уплачивать законно установленные налоги и сборы, вести в установленном порядке налоговый учет, уплатить присужденную сумму штрафных санкций и т.д. В случае неисполнения обязанности в добровольном порядке к участнику налоговых правоотношений применяются различного рода меры государственного принуждения.

*Запрещающие нормы* содержат императивное требование воздержаться от совершения определенных действий под угрозой применения санкций со стороны государства. Они в категорической форме устанавливают виды действий,

совершение которых государственной властью запрещается. От участника налоговых правоотношений в данном случае требуется пассивное поведение, то есть отказ от активных действий. Так, запрещено грубо нарушать правила учета доходов и расходов и (или) объектов налогообложения; данные действия образуют состав налогового правонарушения, предусмотренный частью первой ст. 120 НК РФ, и в случае их совершения влекут применение санкции в виде взыскания штрафа в размере 5000 рублей. Если те же деяния совершены в течение более одного налогового периода, размер штрафа утраивается.

*Дозволяющие нормы* разрешают участникам налоговых правоотношений использовать свои субъективные права в сфере налогообложения. Так, налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы, получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения налогового законодательства, получать налоговый кредит, знакомиться с актами налоговых проверок, обжаловать решения налоговых органов в административном и судебном порядке и т.д. Дозволяющие нормы предоставляют субъектам возможность самостоятельно решать, реализовать или нет в конкретной ситуации нормативное предписание. Субъективное право (в отличие от обязанностей и запретов) - это то, от чего субъект может отказаться без угрозы каких-либо санкций со стороны государства. Принуждение к использованию субъективных прав недопустимо, в противном случае право превращается в обязанность, то есть в свою противоположность.

Помимо указанных типов существуют и специализированные налогово-правовые нормы. Нормы-дефиниции нормативно определяют содержание какой-либо юридической категории, используемой в целях налогообложения.

Важнейшее значение для структурирования налогового права и налогово-правового регулирования имеют нормы-принципы, которые в обобщенной форме закрепляют базовые идеи налогового права, лежащие в основе налоговой системы России. Большинство из них расположено в ст. 3 НК РФ, другие были сформированы судебной практикой. От налоговых норм-принципов следует отличать доктринальные принципы, выработанные налогово-правовой наукой, но прямо не закрепленные в источниках налогового права.

Оперативные нормы определяют порядок вступления в силу, пролонгацию, отмену, действие в пространстве и по кругу лиц иных налогово-правовых норм. Иногда их называют "нормы о нормах".

В последнее время возрастает интерес правовой науки к использованию в налоговом правотворчестве правовых презумпций и фикций. Норма-презумпция представляет собой предположение о наличии либо отсутствии некоторых фактов, основанное на вероятности. Пока такое предположение не опровергнуто (не доказано обратное), оно признается истинным (достоверным). Наглядным примером такого рода норм является презумпция невиновности налогоплательщика, закрепленная в п. 6 ст. 108 НК РФ. Согласно ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается фактическая цена договора, то есть цена товаров (работ, услуг), указанная сторонами сделки; пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен. В данном случае законодателем установлена презумпция соответствия договорной цены уровню рыночных цен.

Нормы-фикции закрепляют идеальные (условные) правовые конструкции в качестве реально существующих. Правовые фикции признают существующими обстоятельствами ситуации до того, как они стали существовать в реальности; признают обстоятельства возникшими позже, чем это случилось на самом деле; признают реальными несуществующие обстоятельства; отрицают существование реальных обстоятельств. Их применение вызывается необходимостью более эффективно устранять пробелы в налоговом законодательстве. Примером правовой фикции выступает норма, установленная в ст. 69 НК РФ: "Требование об уплате налога считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма". В данном случае получение требования налогоплательщиком поставлено в зависимость от истечения определенного периода времени, независимо оттого, получил он это требование или нет в действительности. К правовым фикциям относятся понятия взаимозависимых лиц и налоговых резидентов, вводимые исключительно для целей налогообложения. Но, пожалуй, самым наглядным примером нормы-фикции является "вмененный доход" как потенциально возможный доход налогоплательщика, используемый при расчете единого налога.

Можно выделить и так называемые нормы-рекомендации. Они не обеспечены штрафными санкциями и являются своеобразными предложениями субъектам налогового права действовать наиболее целесообразным, с точки зрения государства, образом. Несмотря на необязательный характер, широкое использование участниками налогово-правовых отношений в своей деятельности рекомендательных налогово-правовых норм придает им фактически нормативный характер.

По степени определенности налогово-правовые нормы можно разделить на императивные (их большинство) и диспозитивные. Императивные нормы выражаются в категорических предписаниях, действующих независимо от воли, желания, усмотрения субъектов налогового права. Они четко, однозначно определяют поведение своих адресатов, не позволяя последним самостоятельно, по своему усмотрению изменить или отступить от нормативного предписания. Диспозитивные нормы действуют постольку, поскольку субъекты самостоятельно не установили иные условия своих взаимоотношений. Они предоставляют субъекту налогового права свободу по своему усмотрению выбрать или установить любой вариант своего поведения, иногда с учетом указанных в норме условий и обстоятельств.

В зависимости от предмета регулирования налогово-правовые нормы делятся на материальные и процессуальные. Материальные нормы регулируют содержание налоговых правоотношений, а именно юридические факты, правовой статус субъектов, принципы, элементы налогообложения, правовой режим отдельных налогов и сборов. Процессуальные устанавливают правовые формы налогового процесса - властной, правоприменительной деятельности налоговых органов и судов по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых правонарушений, рассмотрению налоговых споров и привлечению участников налоговых правоотношений к ответственности за налоговые правонарушения.

Кодификация налогового законодательства сопровождается бурным развитием процессуальных налогово-правовых норм. Формализация действий участников налоговых правоотношений, идет ли речь о налоговом учете, проведении налоговой проверки либо подаче налоговой декларации, создает дополнительные гарантии для защиты как публичных, так и частных интересов. Действительно, налоговая деятельность должна быть правомерной как по содержанию, так и по форме. Строгое соблюдение процедур и процессуальных требований является обязательным условием законности любых действий в сфере налогообложения