

image not found or type unknown



Норма права - это общеобязательное, установленное или санкционированное и охраняемое государством правило поведения, выражающее обусловленную материальными условиями жизни общества волю и интересы народа, активно воздействующее на общественные отношения в целях их упорядочения.

Нормы налогового права (налогово-правовые нормы) являются разновидностью норм финансового права (финансово-правовых норм), так как налоговое право является подотраслью финансового права.

Финансово-правовые нормы - это правовые нормы, определяющие права и обязанности участников финансовых отношений, а также обстоятельства, при которых они становятся носителями определенных прав, обязанностей, а в случаях, предусмотренных законом, - ответственности.

Финансово-правовые нормы представляют собой установленные и охраняемые государством правила поведения участников общественных отношений, выраженные в их юридических правах и обязанностях.

Отношения, регулируемые нормами налогового права, т.е. отношения по поводу собирания денежных средств государством и муниципальными образованиями, детерминированы насущными потребностями и интересами больших масс людей - государства, населения муниципального образования, общества в целом. Исходя из этого можно сделать вывод, что одной из целей государственных и муниципальных органов является мобилизация денежных средств для спонсирования социально значимых мероприятий. Таким образом, налогово-правовые нормы выступают средством реализации интересов всего общества, государства, муниципальных образований.

Нормы налогового права - это общеобязательные, установленные или санкционированные и охраняемые государством правила поведения, порождающие налоговые правоотношения; за нарушение правовых норм предусмотрены меры государственного принуждения.

Нормы налогового права являются разновидностью юридических норм, а в более узком плане - разновидностью финансово-правовых норм. В связи с этим им свойственны признаки, общие для всех юридических норм, а также специфические,

характерные только для норм финансового права. Вместе с тем нормы налогового права имеют и особенности, обусловленные их принадлежностью к налоговому праву как подотрасли права финансового.

Нормы налогового права как разновидность юридических норм обладают следующими признаками:

- являются правилами поведения, гарантированными государством;
- возлагают на участников отношений юридические обязанности и предоставляют им субъективные права;
- имеют общеобязательный характер, т.е. обращены ко всем участникам регулируемых ими общественных отношений, а не к конкретным индивидам;
- всегда выражены либо в нормативном правовом акте, принятом компетентным государственным органом или органом местного самоуправления, либо в постановлении КС РФ.

Норма налогового права может иметь различное оформление:

1. одна статья НК РФ содержит лишь часть нормы или даже часть одного из элементов нормы, либо, наоборот, одна норма содержится в нескольких статьях НК РФ;
2. одна статья НК РФ содержит несколько непосредственно связанных между собой норм, или, наоборот, норма содержится в части статьи НК РФ;
3. одна статья НК РФ содержит гипотезу или диспозицию, общую для многих непосредственно связанных между собой норм (такие статьи содержатся в общей - части первой НК РФ);
4. одна статья НК РФ содержит несколько гипотез, или несколько диспозиций, или несколько непосредственно связанных между собой норм;
5. одна статья содержит гипотезу и диспозицию (усеченную норму), а санкции выделены в отдельную статью.

Норма налогового права состоит из тех же элементов, что и норма права, а именно: гипотеза, диспозиция, санкция.

Гипотеза в налоговой норме - это объект налогообложения. Например, для того чтобы возникли отношения по взиманию налога на добавленную стоимость (НДС), необходим факт реализации на территории России товаров, работ или услуг, либо передача на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, либо выполнение строительно-монтажных работ

для собственного потребления, либо ввоз товаров на таможенную территорию России.

Диспозиция в налоговой норме - это элемент самого налога. В качестве диспозиции в налоговой норме выступает либо "порядок исчисления", либо "порядок и сроки уплаты" налога.

В качестве санкции в налоговой норме, как правило, всегда выступает штраф. Размеры основных штрафов определены в части первой НК РФ, но в ней предусмотрены санкции не на все случаи налоговых правонарушений. В случае, когда совершаются налоговые преступления, санкции (меру ответственности) устанавливает уголовное законодательство. Административное и уголовное законодательство специализируются на регулировании ответственности за нарушение установленного государством порядка отношений во многих сферах общественной жизни, в том числе и в сфере налоговых отношений.

Налоговой санкцией не является пеня, которая обычно взыскивается при нарушении срока уплаты сумм налога и сбора в бесспорном порядке за каждый день просрочки как налоговая санкция.

"Неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма, которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. По требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков" (ст. 330 ГК РФ).

"Пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки" (ст. 75 НК РФ).

При этом взыскание пени не препятствует одновременно взиманию с плательщика штрафа: в данном случае применяются не две санкции, а санкция и мера обеспечения.

С экономической точки зрения пеня - не что иное, как плата за пользование бюджетным кредитом, поскольку налогоплательщик некоторое время несанкционированно пользовался бюджетными средствами. При этом для целей

налогообложения условно считается, что норма рентабельности использования таких средств составляет за день 1/300 ставки рефинансирования.

Некоторые авторы в составе налоговых норм выделяют налогово-процессуальные нормы.

Налогово-процессуальная норма - это общеобязательное, формально определенное правило поведения (предписание), которое исходит от государства и охраняется его принудительной силой, являющееся формой упорядочения властной деятельности уполномоченных государством в сфере налогов и сборов органов, должностных лиц, осуществляемой в связи с реализацией основной обязанности налогоплательщика - уплатой налога, а также иной тесно связанной с этой деятельностью, в том числе по взысканию налога, осуществлению налогового контроля, привлечению к ответственности лиц, совершивших налоговые правонарушения, а также обжалованию актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц во внесудебном порядке.

## **Нормы налогового права**

Нормы налогового права как финансово-правовые нормы комплексного характера можно классифицировать по следующим основаниям:

- по юридической силе;
- в зависимости от функций налогового права;
- по методу воздействия на поведение субъектов (или по форме выражения государственной воли);
- по назначению норм;
- по содержанию норм;
- по порядку реализации прав и обязанностей участников правоотношений;
- по порядку действия норм во времени, в пространстве и по кругу лиц.

I. По юридической силе нормы налогового права подразделяются на:

1. законодательные нормы налогового права, или общие налогово-правовые нормы.
2. Представляют собой финансово-правовые нормы, содержащиеся в законодательных актах, и прежде всего в НК РФ;
3. подзаконные нормы налогового права. Представляют собой финансово-правовые нормы, содержащиеся в указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ и т.д.

II. В зависимости от функций налогового права нормы налогового права подразделяются на:

1) регулятивные налогово-правовые нормы - это нормы, направленные на регулирование общественных отношений в сфере налогообложения путем предоставления участникам права и возложения на них обязанностей.

Регулятивные налогово-правовые нормы в зависимости от их юридического содержания подразделяются на следующие виды:

- обязывающие - нормы, устанавливающие обязанность лица совершать определенные действия, указанные в этой норме;
- запрещающие - нормы, устанавливающие обязанность лица воздерживаться от определенных действий, указанных в этой норме;
- управомочивающие - нормы, предусматривающие возможность субъекта действовать в рамках требований налоговой нормы, но по своему усмотрению;

2) охранительные налогово-правовые нормы представляют нормы налогового права, предусматривающие применение мер государственного принуждения за налоговые правонарушения, а также за нарушение банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Охранительные нормы налогового права подразделяются на следующие виды:

- нормы, которые предусматривают ответственность и порядок привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- нормы, которые предусматривают ответственность банков за нарушение обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах;
- специализированные нормы налогового права охранительного характера - это отдельные институты налогового права, регулирующие какой-либо определенный вид родовых общественных отношений, с учетом присущих им особенностей, своеобразия, специфики, конкретных условий и т.п.

К специализированным налогово-правовым нормам относятся:

- общие налогово-правовые нормы (общезакрепительные) нормы - это правовые нормы, фиксирующие определенные элементы регулируемых отношений. К категории общих норм налогового права относится норма ст. 2 НК РФ, определяющая общие признаки отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

- нормы-дефиниции содержатся в ст. 11 НК РФ, определяющей понятия и термины Налогового кодекса, такие как "недоимка", "внебюджетные фонды" и т.д.;
- нормы-принципы представляют собой общие предписания, выражающие и закрепляющие принципы права. Например, п. 1 ст. 3 НК РФ определяет основные начала законодательства о налогах и сборах: "Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога";
- коллизионные нормы налогового права представляют собой налогово-правовые нормы, указывающие на закон и порядок, которые должны действовать именно в данном случае (при наличии альтернатив). Например, ст. 7 НК РФ оговаривает принцип верховенства международных договоров над внутренним законодательством.

III. В зависимости от территории действия нормы налогового права подразделяются на:

1. федеральные налогово-правовые нормы, распространяющие свое действие на всю территорию Российской Федерации. Как правило, такие нормы устанавливаются федеральными законами и высшим законом государства - Конституцией РФ, а также федеральными конституционными законами;
2. региональные налогово-правовые нормы, распространяющие свое действие на территорию соответствующего субъекта Российской Федерации. Устанавливаются нормативными правовыми актами субъектов РФ;
3. местные налогово-правовые нормы, распространяющие свое действие на территорию соответствующего муниципального образования. Устанавливаются подзаконными актами РФ - правовыми актами муниципальных образований.

IV. Материальные и процессуальные нормы налогового права.

Материальные нормы налогового права устанавливают объекты налогообложения, налоговые ставки, льготы по отдельным видам налогов, общие требования к реализации норм налогового права и т.д.

Процессуальные нормы налогового права устанавливают порядок реализации материальных норм. Процессуальные налогово-правовые нормы регламентируют

действия по осуществлению налогового контроля, регулируют также деятельность по исчислению и уплате налогов, привлечению к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, обжалованию действий налоговых органов и др.

### **Нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве**

Нормы-принципы представляют собой законодательные предписания, выражающие и закрепляющие принципы права. Регулирующая роль принципов права неразрывно связана с их законодательным закреплением. Принцип права, который закреплен в нормативном правовом акте, становится нормой-принципом.

Нормы-принципы налогового права представляют собой предписания налогового законодательства и закрепляющие принципы налогового права. Они обладают значительной спецификой в структуре механизма налогово-правового регулирования. Им присущ базовый характер, поскольку, являясь предписаниями основополагающего характера, нормы-принципы определяют цели и функциональную направленность всех иных налогово-правовых норм.

Нормы-принципы имеют стабильный характер, регулируют ключевые аспекты налоговой сферы и представляют собой обобщающие правовые категории.

Нормы-принципы налогового права содержатся в ст. 3 "Основные начала законодательства о налогах и сборах" НК РФ. Так, в соответствии с п. 2 ст. 3 НК РФ: "Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала".

Закрепленные НК РФ нормы-принципы имеют важное практическое значение, так как именно на основе общеправовых норм-принципов КС РФ принимает решения о конституционности либо неконституционности норм законодательства о налогах и сборах.

Нормы-дефиниции представляют собой нормы налогового права, которые не формулируют детали правового регулирования, но подлежат обязательному учету при применении любых соответствующих им конкретных норм налогового права.

Законодательство о налогах и сборах содержит нормы-дефиниции в ст. 11 НК РФ "Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе". Так, в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

При уяснении для целей налогообложения значения института, понятия или термина гражданского, семейного или другой отрасли законодательства суд при рассмотрении спора не применяет положения соответствующей отрасли законодательства только в том случае, когда в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное определение данного института, понятия или термина для целей налогообложения.

Так, понятие "налогоплательщик" дано в п. 1 ст. 19 НК РФ: налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Объект налогообложения определен в ст. 182 НК РФ. В соответствии с п. 1 данной статьи объектом налогообложения признаются следующие операции:

1. реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;
2. продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;
3. передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);
4. передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи

- произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;
5. передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
  6. передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве вноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);
  7. передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;
  8. передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
  9. ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;
  10. получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;
  11. получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

## **Реализация норм налогового права: понятие и основные формы реализации налогового права**

Реализация норм налогового права - это процесс практического претворения в жизнь содержащихся в них требований.

Реализация налогово-правовых норм представляет собой использование данных норм как государством и муниципальными образованиями в целом, так и уполномоченными на то государственными и муниципальными органами власти (местного самоуправления), а также гражданами и организациями.

Основными целями реализации налогово-правовых норм являются приобретение и сохранение каких-либо социальных благ.

Для государства важнейшая цель реализации налоговой нормы - фискальное пополнение бюджета и регулирующее воздействие на экономику. Для налогоплательщика цель реализации налоговой нормы - осуществление своей обязанности при условии максимального сохранения уровня собственного благосостояния.

Исходя из того что структуру нормы права составляют три неразрывно связанных элемента - гипотеза, диспозиция и санкция, - ее содержание предполагает два способа реализации:

- нормальная реализация - реализация диспозиции при правомерном поведении;
- правообеспечительная реализация - реализация санкции через принудительно предписанное нарушителю поведение. При этом нормы права могут быть обязывающими, запрещающими или управомочивающими.

Обязывающие нормы налогового права реализуются через совершение поступков, предусмотренных диспозицией нормы, имеющих положительное содержание и обязательный характер.

Запрещающие нормы реализуются через воздержание от поступков, на которые нормами права наложен запрет (соблюдение). Так, ст. 87 "Налоговые проверки" НК РФ запрещает проведение налоговыми органами повторных выездных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным плательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. В случае проведения немотивированных повторных проверок реализуется санкция в отношении налогового органа.

Управомочивающие нормы реализуются через совершение субъектами по своему усмотрению действий, на которые они управомочены нормами права (использование). Например, в соответствии с п. 1 ст. 145 "Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика" НК РФ организации и предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб. Плательщик сам решает, воспользоваться освобождением или нет.

Выделяют четыре способа (формы) реализации норм права:

- исполнение;
- применение;
- использование;
- соблюдение.

Соблюдение, применение, исполнение и использование форм реализации норм налогового права зависит от того, содержит ли реализуемая правовая норма дозволение, запрет или обязывание.

Соблюдение норм налогового права представляет собой воздержание участника налоговых правоотношений (налогоплательщика или, например, налогового органа) от нарушения указанных норм.

Для того чтобы надлежащим образом исполнить обязанность по уплате налога, налогоплательщик должен осуществлять на протяжении определенного длительного времени целый ряд позитивных действий: вести налоговый и бухгалтерский учет, подавать налоговую декларацию; перечислять сумму налога через банк на строго определенный счет Федерального казначейства и т.п.

Применение норм налогового права осуществляется органами государственной власти (должностными лицами) и выражается в совершении ими тех или иных юридически значимых действий (бездействия), а также в издании ими индивидуальных правовых актов, основанных на требованиях материальных и (или) процессуальных норм.

Использование как форма реализации налогово-правовых норм выражается в осуществлении возможностей, вытекающих из дозволений.

## **Толкование норм налогового права: понятие и значение. Способы, виды и стадии толкования**

Толкование норм права представляет собой деятельность государственных органов, различных организаций и отдельных граждан, направленную на уяснение и разъяснение смысла и содержания общеобязательной воли законодателя, выраженной в нормах права.

Необходимость толкования норм в налоговом праве вызвана тем, что норма права имеет не конкретный, а общий и абстрактный характер. Участники налоговых отношений сталкиваются с отдельными конкретными жизненными или хозяйственными ситуациями, и им необходимо определить волю законодателя, выраженную в определенной норме налогового права.

Толкование норм налогового права может осуществляться в двух формах:

- толкование-уяснение, которое выражается в уяснении смысла и содержания налогово-правовой нормы субъектом налоговых отношений;
- толкование-разъяснение, которое выражается через письменное разъяснение по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

В науке налоговое право общепринято рассматривать следующую классификацию толкования налогово-правовых норм:

1) в зависимости от "технических" приемов проведения различают следующие виды толкования норм налогового права:

- историко-политическое толкование представляет собой особый вид толкования, при котором налогово-правовая норма сравнивается с ранее действовавшими нормами налогового права. С помощью такого толкования происходит более глубокое выявление и понимание содержания определенной налогово-правовой нормы;
- грамматическое толкование. Так, в НК РФ достаточно часто встречаются фразы в 10 - 15 строк, согласование которых является достаточно сложным, и такие нормы начинают по-разному толковаться налогоплательщиками и налоговыми органами. В ряде случаев в НК РФ встречаются определенные термины, хотя в разных статьях смысл этого термина разный. Например, понятие "налоговый вычет" используется в гл. 21 - 24 НК РФ, и в каждой из упомянутых глав его смысл существенно различается;

- систематическое толкование. При данном виде толкования определенную норму налогового права сопоставляют с другими нормами налогового права, а также с нормами смежных отраслей права, например, таких как административное, бюджетное, таможенное, гражданское право, и другими отраслями права;
- юридическое толкование - это особый способ, основанный на специальных знаниях юриспруденции, способствующий уяснению содержания норм налогового права. При толковании норм налогового права юристы нередко прибегают к специальным приемам, при этом используют налоговые презумпции, фикции, преюдиции, прецеденты решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции, аналогии с нормами других отраслей права и т.д.;

2) в зависимости от юридической силы разъяснений различают следующие виды толкования норм налогового права:

- официальное толкование осуществляется органами государственной власти, которые разъясняют нормы налогового права подведомственным органам и должностным лицам. Официальное толкование осуществляется с помощью интерпретационных актов общего и индивидуального характера. При этом если акты общего характера распространяются на все случаи применения норм налогового права, то акты индивидуального характера содержат указания по поводу применения нормы права к конкретным жизненным и хозяйственным ситуациям;
- неофициальное толкование отличается тем, что оно не наделено законом обязательной юридической силой. Неофициальное толкование подразделяется на:
  - профессиональное толкование норм налогового права лицами, профессионально занимающимися подобными вопросами, как правило, дипломированными юристами. К таким лицам могут относиться: отдельные юристы-практики (судьи, прокуроры, адвокаты, следователи, юрисконсульты и др.), а также государственные органы, осуществляющие профессиональную юридическую деятельность. В науке налогового права выделяют виды профессионального толкования налогово-правовых норм, такие как толкование высших судебных органов и соответствующие разъяснения-толкования всех остальных государственных органов;
  - обыденное толкование норм налогового права представляет собой толкование нормы налогового права любым лицом, которое основывается на собственных правопонимании и правосознании;

- доктринальное толкование норм налогового права - это научно-юридическое толкование налогово-правовых норм, осуществляемое учеными-юристами. В качестве примеров доктринального толкования целесообразно привести: научно-практические комментарии, экспертные заключения, научные характеристики норм действующего налогового законодательства и т.д.