**1. Налоговая политика**

Любое государство, концентрированно выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и реализует соответствующую политику – экономическую, военную, социальную, международную и др.

Одним из основных в процессе государственного регулирования используются финансовые механизмы, которые непосредственно воплощаются в финансовой и налоговой политике государства.

Налоговая политика государства – есть система актов и мероприятий, проводимых государством в области налогов и направленных на реализацию тех или иных задач, стоящих перед обществом.

1. Цели и задачи налоговой политики обычно определяются в зависимости от конкретной экономической конъюнктуры.

2. Основы налоговой политики закладываются на каждый финансовый год через принятие государственного бюджета.

3. Проведение же самой налоговой политики оформляется путем принятия соответствующих нормативных актов: федеральных законов, указов президентов, федеральных законов, постановлений правительства и иных подзаконных актов.

4. Необходимо отметить, что Конституция РФ (ст. 114 ч. 1 п.» Б») закрепила принцип единой финансовой политики, а поскольку налоговая политика – это составная часть финансовой политики государства, ей также присуще внутреннее единство.

**2. Законодательство РФ о налогах и сборах**

1 января 1999 года вступила в действие первая часть Налогового кодекса Российской Федерации (далее – Налоговый кодекс, Кодекс), который призван урегулировать отношения в сфере отечественного налогообложения. Налоговый кодекс сохранил преемственность принципиальных положений Закон РФ «Об основах налоговой системы в РФ» действующего с 1992 года. Были учтены принципы налогообложения и сборов, обозначенные в постановлениях Конституционного Суда РФ, а также практика применения судебными и налоговыми органами законодательства 1992–1998 годов.

Первая часть Кодекса, устанавливая основные принципы российского налогового права, раскрывает правовую концепцию налоговых отношений в России, а уровень налогового бремени, то есть экономическое содержание налоговых правоотношений (экономическая концепция), будет определяться во второй, специальной части Налогового кодекса.

Налоговый кодекс – это федеральный закон с высокой степенью систематизации, то есть кодификационный законодательный акт. Он представляет собой своеобразную налоговую конституцию и кроме того позволяет обеспечить внутреннюю согласованность, целостность, системность и полноту правового регулирования налоговых отношений.

Налоговый кодекс является также комплексным актом, так как содержит не только материальные, но и процессуальные нормы (см. глава 14, 19 Кодекса).

Законодательство РФ о налогах и сборах (ст. 1) Закон об основах налоговой системы четко не определял уровень нормативных актов, входящих в состав «Налогового законодательства», из-за чего правоприменительная практика по этому вопросу в ряде случаев складывалась крайне противоречива и непоследовательно.

Однако в настоящий момент Налоговым кодексом установлено, что в состав законодательства о налогах и сборах входят:

Налоговый кодекс (высший уровень);

федеральные налоговые законы;

законы и иные нормативные акты законодательных (представительных) органов субъетов федерации;

нормативные акты представительных органов местного самоуправления.

Нормативные акты иного уровня в категорию законодательства о налогах и сборах не входят. В частности не входят в состав законодательства о налогах и сборах нормативные акты органов исполнительной власти.

**3. Понятие налога и налогового права**

Понятие налога и сбора (ст. 8 Кодекса). Налог – 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.

Сбор – обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщика сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений.

Характерными чертами налога как платежа, исходя из положений п. 1 ст. 8 Кодекса, являются:

обязательность;

индивидуальная безвозмездность;

отчуждение денежных средств, принадлежащих организациям и физическим лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;

направленность на финансирование деятельности государства или муниципальных образований.

Характерными чертами сбора как взноса являются:

обязательность;

одно из условий совершения государственными и иными органами в интересах плательщиков сборов юридически значимых действий.

Кодекс называет следующие сборы, действующие в РФ: таможенные сборы, сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами, федеральные лицензионные сборы, региональные лицензионные сборы и местные лицензионные сборы.

Налоговое право. Общественные отношения, возникающие при установлении, взимания налогов и сборов регламентируются нормами финансового права. Указанные нормы имеют определенные специфические признаки, позволяющие объединить их в самостоятельную группу. Эту совокупность финансовых норм, регулирующих налоговые отношения, принято называть институтом финансового права или даже подотраслью – «налоговое право». Нормы налогового права содержатся в различных нормативных актах: Конституция РФ, Налоговом кодексе РФ, федеральных законах о налогах, в иных нормативных актах, регулирующих налоговые отношения.

**4. Элементы закона о налоге**

В соответствии со ст. 17 Налогового кодекса налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики (ст. 19) и следующие элементы налогообложения:

1. объект налогообложения (ст. 38);

2. налоговая база (ст. 53);

3. налоговый период (ст. 55);

4. налоговая ставка (ст. 53);

5. порядок исчисления налога (ст. 52);

6. порядок и сроки уплаты налога (ст. ст. 57, 58).

В необходимых случаях при установлении налога в нормативно-правовом акте могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщикам (ст. 56).

**Понятие и признаки налогоплательщика и плательщика сбора**

В силу публичного характера налоговых правоотношений, понятие налогоплательщика и плательщика сбора всегда дается через категорию основной публичной обязанности налогоплательщика и плательщика сбора – обязанности по уплате налога или сбора.

Так, одно из самых первых понятий налогоплательщика было нормативно закреплено в статье 3 Закона об основах налоговой системы (Федеральным законом от 31 июля 1998 г. №147-ФЗ с 1 января 1999 г. настоящий Закон признан утратившим силу за исключением пункта 2 статьи 18 и статей 19, 20 и 21): плательщики налогов (налогоплательщики) – юридические лица, другие категории плательщиков и физические лица, на которых в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налоги. Данное определение содержало основной признак, характерный для налогоплательщика – указание на его публичную обязанность по уплате налога, которая возлагалась законодательным актом.

В настоящее время в соответствии со статьей 19 НК РФ **налогоплательщиками и плательщиками сборов** признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы**.**

Исходя из основных принципов налогообложения, можно выделить следующие основные признаки налогоплательщика:

т.е. круг лиц-налогоплательщиков устанавливается нормативным путем (формально-нормативный признак)**;**

налогоплательщик не может распорядиться своими правами в сфере налогообложения по своему смотрению и передать их другому лицу, например, по гражданско-правовому договору**;**

связанная с непосредственным осуществлением налоговых изъятий, которая исполняется в рамках имущественных налоговых отношений

налогоплательщики исполняют свою обязанность по уплате налога государству или муниципальным образованиям путем уплаты налогов в бюджеты или государственные внебюджетные фонды, и соответственно только государство в лице своих уполномоченных органов или муниципальные образования имеют право требовать от налогоплательщика исполнения своих обязанностей и обеспечивать их исполнение принудительным образом;

налогоплательщики – организации и физические лица – уплачивают налоги из средств, находящихся у них на праве собственности, праве хозяйственного ведения или праве оперативного управления, т.е. уплата налога должна сокращать имущественный комплекс самого налогоплательщика

Конституционный суд при оценке норм налогового законодательства большое значение придает четкости установления круга налогоплательщиков конкретного налога. Так, при анализе правового регулирования налога с продаж, который в настоящее время исключен из системы налогов и сборов, Конституционным судом РФ, в частности было отмечено, что определение круга налогоплательщиков в зависимости от формы осуществления ими расчетов, произвольное и немотивированное приравнивание расчетов в безналичном порядке к наличным расчетам ставит юридические лица, приобретающие товары по безналичному расчету, и индивидуальных предпринимателей (их безналичные расчеты приравнены к наличным) в неравное положение, обусловленное различием организационно-правовых форм их хозяйственной деятельности. Неопределенный характер классификации плательщиков налога с продаж приводит к неоднозначному пониманию его региональными законодателями, правоприменителями и плательщиками налога и, следовательно, допускает возможность произвольного его применения, в результате чего данный налог не может считаться законно (с достаточной полнотой и определенностью) установленным

В дополнение к общим характеристикам налогоплательщиков (организаций, индивидуальных предпринимателей и физических лиц), установленных частью первой Налогового кодекса, главы второй части НК РФ при определении категорий налогоплательщиков, а также предоставлении им налоговых льгот, содержат указание на дополнительные требования к лицам, которые являются плательщиками конкретных налогов (например, согласно дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев (п. 2 ст. 3 НК РФ).

До Налогового кодекса налоговое законодательство не содержало определения **плательщика сбора.** Своеобразие статуса плательщика сбора как субъекта налоговых правоотношений обуславливается тем, что формально юридически плательщиками сборов по налоговому законодательству признаются лишь те лица, на которых возлагается обязанность по уплате сборов, включенных в систему налогов и сборов

Как уже отмечалось ныне действующее законодательство устанавливает обязанности по уплате целого ряда неналоговых сборов (например, сборы за регистрцию баз данных и др.), в свою очередь плательщики подобных сборов не будут являться субъектами налоговых правоотношений. Кроме того, при определении комплекса прав и обязанностей плательщиков сборов необходимо учитывать, что нормы Налогового кодекса распространяются на правоотношения по уплате сборов только в случаях, прямо предусмотренных самим Налоговым кодексом.

Права налогоплательщиков (ст. 21)

Налогоплательщики имеют право:

пользоваться льготами по уплате налогов на основаниях и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

представлять налоговым органам документы, подтверждающие права на льготы по налогам;

знакомиться с актами проверок, проведенных налоговыми органами;

представлять налоговым органам пояснения по исчислению и уплате налогов по актам проверок;

в установленном порядке обжаловать решение налоговых органов и действие их должностных лиц;

другие права.

Обязанности налогоплательщиков (ст. 23)

Обязанности у налогоплательщика возникают при наличии объекта (предмета) налогообложения и по основаниям, установленным законодательными актами. Налогоплательщики в соответствии с налоговым законодательством должны:

– уплачивать законно установленные налоги;

– вести бухгалтерский учет;

– составлять отчеты о финансово-хозяйственной деятельности, обеспечивая их сохранность в течение трех лет;

– представлять налоговым органам необходимые для исчисления и уплаты налогов документы и сведения;

– вносить исправления в бухгалтерскую отчетность в размере суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), выявленного проверками налоговых органов;

– выполнять требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах;

о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации – в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения;

об изменении своего места нахождения не позднее 10 дней со дня принятия такого решения;

выполнять другие обязанности.

**5. Налоговое правоотношение**

Налоговое правоотношение – вид финансового правоотношения, то есть общественное финансовое отношение, урегулированное нормами подотрасли (раздела) финансового права – налоговым правом, субъекты которого наделяются определенными правами и обязанностями, возникающими в связи с взиманием налогов.

Налоговое правоотношение, как и любое другое правоотношение, состоит из следующих элементов: субъектов, объекта и содержания.

Субъективный состав. В налоговых правоотношениях участвуют различные субъекты: налогоплательщики (юридические и физические лица), органы Государственной налоговой службы, федеральные органы налоговой полиции, кредитные организации. В налоговых отношениях в определенных случаях участвуют и другие субъекты, например, работодатели (юридические лица и предприниматели, действующие без образования юридического лица), при перечислении налогов, взимаемых с заработной платы своих сотрудников.

Объектом налогового правоотношения является то, по поводу чего возникает данное правоотношение – обязательный безвозмездный платеж (взнос), размер которого определяется в соответствии с установленными налоговым законодательством правилами.

Содержание налогового правоотношения, как и любого другого правоотношения, раскрывается через права и обязанности субъектов правоотношения.

В налоговом законодательстве предусматриваются определенные права и обязанности субъектов налоговых правоотношений.

Законодатель предусматривает факты, наступление которых влечет за собой прекращение налогового правоотношения.

**6. Ответственность налогоплательщика и налоговых органов за нарушение налогового законодательства**

Налоговое законодательство, регулируя общественные отношения, возникающие в связи с уплатой налогов, устанавливая права и обязанности субъектов налоговых отношений, предусматривает применение различных мер государственного принуждения в случаях нарушения субъектами налоговых правоотношений своих обязанностей. Юридическая ответственность – общеправовая категория, которая конкретизируется в отдельных отраслях права.

Порядок уплаты налогов обеспечивается применением финансовой, административной, уголовной и дисциплинарной ответственности, то есть применяются различные виды юридической ответственности. Для наступления юридической ответственности, в том числе и за нарушение налогового законодательства, необходимо наличие четырех условий:

противоправное поведение;

наличие вреда (ущерба);

причинная связь между противоправным поведением и наступившим вредом (ущербом);

вина нарушителя установленных правил поведения.

Налоговый кодекс РФ установил ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства (Глава 16 ст. ст. 116–127).

Финансовая ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства (Закон РСФСР от 21.03. 91 г. «О государственной налоговой инспекции РСФСР» (с изменениями и дополнениями) ст. 8–12)

Налогоплательщик, нарушивший налоговое законодательство, несет финансовую ответственность в виде применения финансовых санкций:

1. взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли) либо суммы налога за иной скрытый или неучтенный объект налогообложения и одновременно штрафа в размере той же суммы, при повторном нарушении – соответствующей суммы; при установлении судом факта умышленного сокрытия или занижения дохода (прибыли) приговором или решением суда по иску налогового органа или прокурора может быть взыскан в федеральный бюджет штраф в пятикратном размере сокрытой или заниженной суммы дохода (прибыли);

2. штраф за каждое из следующих нарушений:

за отсутствие учета объектов налогообложения и за ведение учета объекта налогообложения с нарушением установленного порядка, повлекшее за собой сокрытие или занижение дохода за проверяемый период – в размере 10% доначисленных сумм налога;

за непредоставление или несвоевременное предоставление в налоговый орган документов, необходимых для начисления, а также уплаты налогов в размере 10% причитающихся к уплате по очередному сроку суммы налога;

взыскание пени с налогоплательщика в случае задержки уплаты налога в размере определенного процента неуплаченной суммы налога за каждый день просрочки платежа, начиная с установленного срока уплаты выявленной задержанной суммы налога, если законом не предусмотрены другие размеры пени. Взыскание пени не освобождает налогоплательщика от других видов ответственности.

Уголовная ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства

В соответствии с Федеральным законом от 13 июня 1996 г. «О введение в действие Уголовного кодекса Российской Федерации» с 1 января 1997 г. введен в действие новый Уголовный кодек Российской Федерации, которым повышена ответственность за налоговые преступления. В ук РФ имеются две статьи (ст. ст. 198, 199 УК РФ), предусматривающие уголовную ответственность за уклонение от уплаты налога.

Согласно Федеральному закону РФ от 25 июня 1998 г. №92-ФЗ «О внесении изменений и дополнений в Уголовный кодекс РФ» ст. 198. Уклонение физического лица от уплаты налога или страхового взноса в государственные внебюджетные фонды предусматривает наказание:

1. Лишение свободы на срок до двух лет;

2. Лишением свободы на срок до пяти лет.

Статья 199. Уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организаций предусматривает наказание:

1. лишение свободы на срок до четырех лет;

2. лишение свободы на срок от двух до семи лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет.

Ответственность налоговых органов, таможенных органов и их должностных лиц, установленных ст. 35 Кодекса.

Ответственность органов налоговой полиции и их должностных лиц предусматривается в ст. 37 Кодекса.

Ответственность банка за нарушение налогового законодательства устанавливается ст. ст. 132–136 Кодекса.

**7. Налоговая система Российской Федерации**

Согласно ст. 2 Закона об основах налоговой системы в РСФСР «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему». Данное определение не совсем удачно, поскольку систему нельзя определять как простую совокупность элементов, однако налоговый кодекс понятие налоговой системы не дает.

Налоговой системе свойственны признаки, характеризующие любую систему, – поэлементный состав систем, взаимозависимость элементов, органическая цельность и единство, непрерывное развитие и т.д.

Налоговая система включает в себя ряд следующих обязательных элементов, которые непосредственно формируют налоговую систему любого государства:

систему налоговых органов;

систему и принципы налогового законодательства;

принципы налоговой политики;

порядок распределения налогов по бюджетам;

формы и методы налогового контроля;

порядок и условия налогового производства;

подход к решению проблемы международного двойного налогообложения;

и др.

Итак, налоговая система – это взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения.

В этой связи необходимо подчеркнуть, что понятия «налоговая система» и «система налогов» (Глава 2 ст. ст. 12–18 Кодекса) нетождественны. Налоговая система – более широкое понятие, так как она характеризуется экономическими и политико-правовыми показателями.

1. Экономические показатели:

1. Налоговый гнет (налоговое бремя) он определяется как отношение общей суммы налоговых сборов к совокупному национальному продукту;

2. Соотношение налоговых доходов от внутренней и внешней торговли;

3. Соотношение прямого и косвенного налогообложения;

4. Структура прямых налогов.

2. Политико-правовые показатели (соотношение компетенций центральных и местных органов власти).

Существуют три варианта соотношения компетенции:

1) «Разные налоги» (это полное прав и ответственности в установлении налогов и либо неполное разделение, когда центральная власть устанавливает исчерпывающий перечень налогов и вводит общегосударственные налоги, а местные налоги вводят по своему усмотрению органы на местах);

2) «Разные ставки» (это введение центральной властью закрытого перечня налогов, а в свою очередь органы власти на местах устанавливают конкретные ставки в пределах, установленных центральной властью);

3) «Разные доходы» (это суммы уже собранного налога делятся между властными органами различных уровней).

Федеральные, региональные и местные налоги

7.1. Федеральные налоги и сборы (ст. 13 Кодекса)

7.2. Региональные налоги и сборы (ст. 14 Кодекса)

7.3. Местные налоги и сборы (ст. 15 Кодекса)

Прямые, косвенные и целевые налоги

Прямые налоги – непосредственно обращенные к налогоплательщику – его доходам, имуществу и другим объектам налогообложения (при прямом налоге юридический и фактический плательщик представлены одним и тем же лицом).

Косвенные налоги – установленные в виде надбавки к цене реализуемых товаров и не связанные непосредственно с доходами или имуществом фактического плательщика (разновидностью косвенных налогов является акциз, НДС).

Юридическая обязанность уплаты косвенного налога возлагается на предприятие, производящее определенную продукцию.

Фактическим же плательщиком является потребитель этой продукции, который приобретает ее по ценам, повышенным на сумму косвенного налога.

Целевые налоги – налоги, зачисляемые в целевые внебюджетные фонды.