Понятие, роль и правовая форма государственного

**и местного (муниципального) бюджетов**

Государственные и местные (муниципальные) бюджеты являются центральным звеном финансовой системы Российской Федерации как и любого другого государства. Бюджет — необходимый атрибут государства и основа его суверенитета. Посредством бюджетов образуются денежные фонды соответствующего государственного или муниципального образования, которые обеспечивают выполнение задач *общего* для них значения, создают финансовую основу для осуществления функций органов государственной власти и местного самоуправления.

*В материальном аспекте* государственный, как и местный бюджет, представляет собой *централизованный* в масштабах определенного государственного или муниципального образования денежный фонд, который находится в распоряжении соответствующих органов государственной власти или местного самоуправления. Материальное содержание бюджета подвижно, постоянно меняется объем концентрируемых в нем денежных средств, виды поступлений в него, направления расходов и т.п. Однако сущность бюджета проявляется в тех общественных отношениях, которые связаны с концентрацией и использованием его средств, т.е. в характеристике *бюджета как экономической категории.* В этом аспекте бюджет представляет собой совокупность экономических (денежных) отношений, которые возникают в связи с образованием, распределением и использованием централизованных денежных фондов, предназначенных для осуществления общих государственных и муниципальных задач и выполнения функций соответствующих органов власти и самоуправления.

В бюджетах концентрируется наиболее крупная часть финансовых ресурсов государства.

Понятие бюджета имеет и *юридический аспект.* В этом случае он рассматривается как правовой акт. В таком смысле бюджет — это основной финансовый план образования, распределения и использования централизованного денежного фонда государства или муниципального образования, утверждаемый соответствующим представительным органом государственной власти или местного самоуправления. Данный финансовый план закрепляет юридические права и обязанности участников бюджетных отношений.

В законодательстве содержится юридическая характеристика бюджета и с *позиций права собственности.* Согласно Гражданскому кодексу РФ (п. 4 ст. 214) средства государственного бюджета и иное государственное имущество, не закрепленное за государственными предприятиями и учреждениями, составляют соответственно *государственную казну РФ или субъекта РФ.* Таким образом, средства государственного бюджета — часть государственной казны. Средства местного бюджета отнесены к объектам муниципальной собственности и соответственно — составной части *муниципальной казны* (ст. 215). Такая характеристика важна тем, что определяет собственника бюджетных средств: им является не тот или иной орган государственной власти или местного самоуправления, а сами названные государственные или муниципальные образования (Российская Федерация, субъекты РФ, города, районы и т.п.). Соответствующие органы власти и управления осуществляют в пределах своей компетенции распоряжение этой собственностью. Конституция РФ (п. «г» ч. 1 ст. 72) относит вопросы разграничения государственной собственности, куда входят и бюджетные средства, к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов.

Понятие бюджета дается и в законодательстве. Так, в Законе РФ «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса» от 10 октября 1991 г. бюджет определяется как форма образования и расходования денежных средств для функционирования органов государственной власти. Однако это характеризует лишь одну его сторону — связь с функционированием органов государственной власти. К тому же за пределами приведенного определения остались не только другие особенности данной категории, но и местные бюджеты.

Впоследствии в законодательстве была уточнена формулировка понятия бюджета. Согласно Бюджетному кодексу 1998 г. (ст. б) и в его целях бюджет — это форма образования и расходования фонда денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления. При сохранении сходства с вышеприведенным данное определение приобрело некоторые уточнения. В нем вместо довольно неопределенного выражения «денежные средства для функционирования органов государственной власти» говорится о «фондах денежных средств, предназначенных для финансового обеспечения задач и функций государства и местного самоуправления»; учитывается обособление органов местного самоуправления от системы органов государственной власти на основании Конституции РФ 1993 г., в связи с чем местные бюджеты перестали относиться к государственным, выделившись в особое звено бюджетной системы.

Вместе с тем более полному представлению о сущности бюджета и его роли способствует рассмотрение этой категории в разных аспектах.

*Роль бюджета* выражается в том, что он создает финансовую базу функционирования государства и муниципальных образований, выполнения ими своих задач. В то же время и государственный аппарат, и органы местного самоуправления содержатся за счет средств соответствующего бюджета. Сюда относятся органы представительной и исполнительной власти, правоохранительные органы.

Сконцентрированные в бюджете средства предназначаются для осуществления государственной социально-экономической политики, обеспечения обороны и безопасности страны. С помощью бюджета реализуются государственные (разных уровней) и местные программы по развитию и нормальному функционированию отраслей народного хозяйства, по проведению конверсии военно-промышленного комплекса, охране окружающей природной среды, по укреплению научно-технического потенциала и развитию культуры страны, поддержанию материального уровня жизни населения и отдельных его групп, выравниванию социально-экономического уровня субъектов Федерации и муниципальных образований, по борьбе с преступностью и т.д. Все эти задачи имеют *общее значение* для соответствующей территории.

Аккумуляция в бюджетной системе крупных денежных фондов создает возможности для обеспечения равномерного развития экономики и культуры на всей территории страны, целесообразного размещения в ее пределах производительных сил. Бюджет является мощным управляющим механизмом в распоряжении государства, выступает проводником его финансовой политики. Местные бюджеты служат финансовой основой развития местного самоуправления.

Значение государственного бюджета обусловлено не только величиной концентрируемых в нем средств. В непосредственной взаимосвязи с бюджетом и под его воздействием функционируют все другие звенья финансовой системы.

Наличие бюджета создает возможности для маневрирования при распределении средств на потребности общества с учетом их приоритетности на определенном отрезке времени для страны в целом или ее регионов. В результате бюджет служит реализации задач, наиболее значимых для общества на каждом конкретном периоде его развития. Так, в связи с финансовым кризисом, происшедшим в 1998 г., бюджет призван содействовать преодолению последствий этого кризиса, поддержанию уровня жизни населения и обеспечению функционирования реального сектора экономики, прекращению спада экономики и другим целям экономической политики в 1999 г.

Роль бюджета в федеративном государстве имеет и особые, в связи с таким государственным устройством, стороны: он способствует реализации региональной и национальной политики в Российской Федерации. Среди основных целей региональной политики определены следующие: создание единого экономического пространства, выравнивание условий социально-экономического развития регионов. Главная цель национальной политики состоит в создании всем народам России условий для их полноправного социального и национально-культурного развития, укрепление общероссийской общности на основе соблюдения прав человека.

Бюджет способствует также развитию международных связей России, в частности укреплению ее взаимоотношений с государствами СНГ. Например, Федеральным законом «О федеральном бюджете на 1999 год» намечено выделить средства для взноса в бюджет Союза Белоруссии и России в сумме 520 млн руб., предоставление кредитов государствам — участникам СНГ.

Таким образом, в бюджетной системе концентрируется часть национального дохода, которая направляется на потребности общего значения: экономические и социальные программы, обеспечение обороны и безопасности страны.

Говоря о важной роли бюджета, нельзя не учитывать, что кризисные явления в экономике и расстроенность финансовой системы не позволяют государственным и местным бюджетам выполнить в полной мере свое предназначение. В области бюджета такими негативными факторами являются бюджетный дефицит (превышение расходов над доходами), обострение противоречий при распределении средств между бюджетами разных уровней, несвоевременность утверждения бюджета, несобираемость доходов в намеченном объеме, большой удельный вес заемных средств и др.

Государственные бюджеты (на уровнях РФ и субъектов Федерации) и местные бюджеты утверждаются соответствующими представительными органами власти. В результате бюджет приобретает определенную *правовую форму.* Федеральный бюджет и бюджеты субъектов РФ разрабатываются и утверждаются в форме соответствующих законов, а местные бюджеты — в форме правовых актов представительных органов местного самоуправления, как правило — решений (ст. 11 БК РФ). Таким образом, получив правовую форму, бюджет приобретает и юридическое значение: в упомянутых правовых актах на конкретный отрезок времени определяются права и обязанности Российской Федерации, ее субъектов, муниципальных образований на получение, распределение и использование средств.

Помимо бюджета, утверждаемого в обычном порядке. Закон РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса» (ст. 25) предусматривает возможность введения чрезвычайного бюджета. *Чрезвычайный бюджет —* это бюджет с особым, более жестким правовым режимом использования средств, основанием для установления которого является введение чрезвычайного положения. БК РФ норм о таком бюджете не содержит.

В соответствии с законодательством составляется также *консолидированный бюджет,* т.е. свод бюджетов всех уровней на соответствующей территории, используемый для *расчетов и анализа.*

Его необходимость обусловлена тем, что по действующему законодательству все бюджеты существуют как самостоятельные, обособленные денежные фонды, в отличие от положения, существовавшего до 90-х гг., когда высшим органом власти утверждался единый государственный бюджет, который объединял все существовавшие на территории страны бюджеты и отражал в целом их средства.

Однако для управления делами России в целом, а также ее территориальных подразделений, для прогнозирования их развития важно знать, какие средства аккумулируются в рамках данной территории через действующие на ней бюджеты. Это имеет значение также для формирования взаимоотношений с выше- и нижестоящими органами власти. Поэтому составляются консолидированные бюджеты субъектов Российской Федерации (совокупность бюджета субъекта РФ и свода бюджетов муниципальных образований) и консолидированный бюджет Российской Федерации, объединяющий федеральный бюджет и свод бюджетов субъектов РФ. В результате в консолидированном бюджете РФ учитываются все бюджеты, от федерального до местных, действующие на территории страны.

В связи с понятием консолидированного бюджета законодательство ввело и другое — *минимальный бюджет.* Это расчетный объем доходов консолидированного бюджета нижестоящего территориального уровня, а также низовых звеньев бюджетной системы (сельских, поселковых и т.п.), покрывающих минимально необходимые расходы, гарантируемые соответствующими вышестоящими органами власти. Это определение относится к бюджетам субъектов РФ и местным бюджетам.

Закон РФ «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации» от 25 сентября 1997 г. (ст. 1) дал понятие минимального бюджета применительно к местным бюджетам, увязывая его с государственными социальными стандартами: минимальный местный бюджет — это расчетный объем доходов и расходов местного значения, учитывающий государственные минимальные социальные стандарты.

Бюджетный кодекс РФ 1998 г. взамен термина «минимальный бюджет» применяет более точный — «минимальная бюджетная обеспеченность», увязывая его с минимальными государственными стандартами (ст. 6). При этом данные категории касаются бюджетов всех уровней, в том числе и федерального.

*Минимальные государственные стандарты* определены как государственные услуги, предоставление которых гарантируется государством гражданам на безвозмездной и безвозвратной основах за счет финансирования из бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов на определенном минимально допустимом уровне на всей территории Российской Федерации.

В свою очередь *минимально допустимая стоимость государственных или муниципальных услуг* в денежном выражении, предоставляемых органами государственной власти или органами местного самоуправления в расчете на душу населения за счет средств соответствующих бюджетов, называется минимальной бюджетной обеспеченностью.

Реализация норм о минимальных государственных стандартах и их минимальной бюджетной обеспеченности — важное условие выполнения государством своих социальных обязанностей перед гражданами по государственной поддержке семьи, материнства, инвалидов, по осуществлению бесплатной медицинской помощи, бесплатного образования и т.п.

**Бюджетное право и бюджетные правоотношения**

В связи с функционированием государственных и местных бюджетов возникает широкий круг общественных отношений, которые регулируются особым подразделением (подотраслью) финансового права — бюджетным правом.

Бюджетное право — центральный раздел особенной части финансового права, связанный с другими разделами и институтами последнего, что обусловлено положением бюджета в финансовой системе РФ, его координирующей ролью.

Бюджетное право отличается от других подразделений и институтов финансового права своим *предметом,* т.е. содержанием отношений, которые оно регулирует. Специфика состоит в том, что:

а) бюджетное право регулирует отношения Российской Федерации, ее субъектов, муниципальных образований и соответствующих органов представительной и исполнительной власти;

б) эти отношения возникают в связи с образованием, распределением и использованием денежных фондов государства (в том числе субъектов Федерации) и муниципальных образований, имеющих общее значение для соответствующей территории.

Такая общая характеристика бюджетного права и его предмета нуждается в конкретизации, поскольку бюджетное право тесно связано с другими подразделениями и институтами финансового права. С этой целью в бюджетном праве можно выделить следующие блоки норм, которые закрепляют и регулируют:

а) бюджетное устройство в РФ, т.е. виды бюджетов, входящих в бюджетную систему РФ, принципы их взаимной связи, роль каждого из видов бюджетов;

б) структуру доходов и расходов бюджетной системы в целом и входящих в нее бюджетов, порядок распределения их между бюджетами;

в) компетенцию (права) Российской Федерации, ее субъектов, муниципальных образований в области бюджета;

г) бюджетный процесс, т.е. порядок формирования и реализации бюджета, а также отчетности об исполнении бюджета.

Соответственно сказанному и понятие бюджетного права можно определить, исходя либо из общей, либо конкретной характеристики предмета бюджетного права.

Итак, бюджетное право — это раздел (подотрасль) финансового права, состоящий из юридических норм, регулирующих общественные отношения, которые возникают в связи с образованием, распределением и использованием денежных фондов, сосредоточенных в государственных и местных бюджетах.

Однако такое понятие недостаточно четко определяет пределы регулирования бюджетного права. Оно позволяет трактовать его очень широко и отнести к бюджетному праву не только собственно бюджетные, но и другие, связанные с бюджетом отношения (например, касающиеся налоговых платежей в бюджет, расходования бюджетных ассигнований учреждениями и организациями и др.). Избежать этого можно путем введения в определение понятия бюджетного права уточняющих признаков, основанных на конкретизации его предмета. При таком подходе *бюджетное право РФ — это совокупность финансово -правовых норм, регулирующих бюджетное устройство в РФ, структуру и порядок распределения доходов и расходов бюджетной системы, компетенцию государства и муниципальных образований в области бюджета, а также бюджетный процесс.*

Центральное место бюджетной системы в составе финансов РФ обусловливает и место бюджетного права в системе финансового права: именно с него начинается особенная часть этой отрасли права.

Важнейшими *принципами* бюджетного права являются принципы федерализма и развития местного самоуправления, свойственные финансовому праву в целом. В бюджетном праве они находят специфическое проявление. Хотя они впрямую не названы и не сформулированы в бюджетном законодательстве, его содержание пронизано этими принципами и регулирование бюджетных отношений осуществляется с учетом этих основополагающих начал, вытекающих из норм Конституции РФ.

*Принцип федерализма* в бюджетном праве означает гарантированность самостоятельности бюджетной деятельности и бюджетов субъектов Федерации как необходимой финансовой основы их компетенции, сочетающейся с единой бюджетной политикой, общими задачами и целями Федерации, реализовать которые призван федеральный бюджет.

*Принцип развития местного самоуправления* выражается в закреплении полномочий органов местного самоуправления по самостоятельному формированию и исполнению местного бюджета в целях решения задач местного значения в соответствии с законодательством Федерации и субъектов РФ.

В бюджетном праве более четко, чем в других разделах финансового права, выделяются *материальные и процессуальные нормы.* Первые закрепляют материальное содержание бюджета (бюджетное устройство, виды доходов и расходов бюджетов и т.п.) и регулируют соответствующие отношения. К предмету вторых относится регулирование порядка (процедуры) прохождения каждой из стадий бюджетного процесса, форм взаимоотношений органов государственной власти, местного самоуправления, представительных и исполнительных органов власти в этом процессе. Значение бюджетно-процессуальных норм состоит в том, что они устанавливают организационно-правовые формы реализации материальных бюджетных прав субъектов бюджетного права, механизм их осуществления.

Различие материальных и процессуальных норм бюджетного права отражено, например, в Законе РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса» от 10 октября 1991 г., в котором выделен раздел «Основы бюджетного процесса». Эта концепция получила дальнейшее развитие в БК РФ 1998 г., который наряду с материальными нормами, сосредоточенными в части второй, содержит часть третью — «Бюджетный процесс в Российской Федерации», в которой закреплены процессуальные нормы бюджетного права.

Носители юридических прав и обязанностей в отношениях по образованию, распределению и использованию бюджетов всех Уровней именуются *субъектами бюджетного права.*

В круг субъектов бюджетного права РФ входят:

1) государство и его территориальные подразделения — Российская Федерация в целом; субъекты Российской Федерации (республики, края, области, автономная область, автономные округа, города Москва и Санкт-Петербург; муниципальные образования; закрытые административно-территориальные образования);

2) органы государственной власти и местного самоуправления — представительные (законодательные) органы государственной власти и местного самоуправления; исполнительные органы государственной власти и местного самоуправления.

Право на соответствующий бюджет — это основное из материальных бюджетных прав. Оно принадлежит соответственно государству, государственному или муниципальному образованию, определяет именно их правосубъектность, а не правосубъектность тех или иных государственных (местных) органов. В этом находит свое проявление конституционное положение о том, что носителем суверенитета в Российской Федерации является ее народ (см. преамбулу Конституции РФ). Из права на бюджет вытекает комплекс различных материальных бюджетных прав, принадлежащих названным субъектам. Это права на получение и включение в бюджет определенных доходов, на использование их на экономические, социальные и другие потребности территории. С ними связаны соответствующие обязанности данных субъектов.

Процессуальными правами и обязанностями наделены представительные (законодательные) и исполнительные органы государственной власти и местного самоуправления. Это, например, полномочия по составлению и утверждению бюджета в определенные сроки при соблюдении установленных форм и т.д.

Вступая в общественные отношения для реализации своих прав и выполнения обязанностей, субъекты бюджетного права становятся участниками (субъектами) бюджетных правоотношений.

Этим правоотношениям свойственны следующие особенности, касающиеся их содержания и субъектного состава:

а) они возникают в связи с образованием, распределением и использованием централизованного государственного или муниципального денежного фонда соответствующей территории;

б) права и обязанности субъектов правоотношений обусловлены формированием и исполнением бюджета как основного финансового плана государства, государственного или муниципального образования;

в) в бюджетных правоотношениях обязательно участвуют государства, государственные или муниципальные образования или соответствующие органы государственной власти и местного самоуправления, представляющие их интересы.

Бюджетные правоотношения, как и нормы бюджетного права, могут быть материальными и процессуальными.

Бюджетный кодекс РФ 1998 г. для характеристики обязанностей органов власти в области расходов бюджетных средств вводит новое в российском законодательстве понятие — *бюджетное обязательство.* Согласно Кодексу (ст.222) это признанная органом, исполняющим бюджет, обязанность совершить расходование средств соответствующего бюджета в течение определенного срока, возникающая в соответствии с законом о бюджете и сводной бюджетной росписью. Термин «обязательство», свойственный гражданскому праву, в данном случае усиливает ориентированность на соблюдение взаимных прав и обязанностей в бюджетных отношениях.

В нормах бюджетного права предусмотрены меры *ответственности* за нарушения бюджетного законодательства. Они предусмотрены в разных правовых актах — в законах о бюджете на конкретный год, в указах Президента РФ. Бюджетный кодекс РФ 1998 г. привел вопросы ответственности за нарушения бюджетного законодательства в систему, посвятив им особую (четвертую) часть.

Значение бюджетного права обусловлено важной ролью государственного и местного бюджетов в решении экономических и социальных задач страны. Для федеративного государства, каковым является Россия, оно особенно велико. С помощью бюджетного права регулируются внутрифедеративные отношения по распределению финансовых ресурсов, необходимых для осуществления полномочий федерального уровня и субъектов Федерации. В силу своей важности часть отношений в области бюджета регулируется конституционными нормами.

В 90-х гг. бюджетное право РФ, как и все финансовое право, существенно изменилось, что обусловлено происшедшими экономическими и политическими переменами. Формирующееся бюджетное законодательство отразило новые черты России как федеративного государства, повышение уровня самостоятельности субъектов РФ в области бюджета; оно исходит из принципа разделения властей при определении бюджетной компетенции представительных и исполнительных органов власти. В нем проявляются и новые черты, связанные с нацеленностью на переход к рыночным отношениям (изменение структуры бюджетных доходов и расходов, принципов взаимодействия между выше- и нижестоящими бюджетами, широкое использование заемных средств для формирования бюджетных ресурсов и др.). Законодательство отразило и негативные явления в бюджете, свойственные современному периоду. Например, постоянный бюджетный дефицит потребовал урегулировать порядок его преодоления.

Перспективы развития бюджетного права определяет Концепция реформирования межбюджетных отношений в Российской Федерации в 1999—2001 годах, одобренная постановлением Правительства РФ от 30 июля 1998 г. № 862, Федеральный закон «О первоочередных мерах в области бюджетной и налоговой политики» от 29 декабря 1998 г., Послание Президента РФ Правительству РФ «О бюджетной политике на 2000 год».

Основными целями реформы бюджетной политики определены: повышение эффективности использования и управления финансовыми ресурсами бюджетной системы; выравнивание возможностей реализации на территории страны минимального уровня социальных гарантий, финансирование которых должно осуществляться из бюджетов; создание условий для повышения эффективности социально-экономического развития регионов.

*Источники бюджетного права.* Среди источников бюджетного права РФ прежде всего следует назвать Конституцию РФ. Ряд ее статей непосредственно устанавливают исходные начала и принципы бюджетной деятельности в РФ. Это ст. 71 и 72, определяющие компетенцию РФ и сферу совместной деятельности в данной области РФ и субъектов Федерации, ст. 101, 104, 106, 114, устанавливающие основы порядка рассмотрения, утверждения бюджета и контроля за его исполнением, ст. 132 о бюджетных правах органов местного самоуправления и др. Помимо этого и конституционные нормы более общего значения определяют основные принципы и формы взаимоотношений в области бюджета, основы организации бюджетной деятельности государства, защиты прав и законных интересов участвующих в ней субъектов.

Среди законодательных актов специального содержания выделяется Закон РФ об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса как имеющий общее значение для регулирования бюджетных отношений в стране. Этот Закон закрепляет основные общие положения, относящиеся к организации функционирования бюджетов всех уровней и, помимо этого, — детальную регламентацию относительно федерального бюджета (с 1995 г. действие его ст. 16, ч. 3, 20, 21 и 22 приостановлено). Положения названного Закона получили развитие в Законе РФ «Об основах бюджетных .прав и прав по формированию и использованию внебюджетных фондов представительных и исполнительных органов государственной власти республик в составе Российской Федерации, автономной области, автономных округов, краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, органов местного самоуправления» от 15 апреля 1993 г. (далее: Закон РФ «Об основах бюджетных прав... » ). Ежегодно принимаемые законы о федеральном бюджете также, помимо конкретных показателей доходов и расходов, содержат правила общего значения, т.е. нормы бюджетного права.

Федеральные законы «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» от 28 августа 1995 г. и «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации» от 25 сентября 1997 г. определяют основные положения о роли местных бюджетов, бюджетных правах муниципальных образований и органов местного самоуправления, их взаимоотношениях с органами государственной власти.

Установленные названными законодательными актами основы правового регулирования подлежат конкретизации в законодательстве субъектов Федерации и нормативных актах органов местного самоуправления, также относящихся к источникам бюджетного права в соответствующих территориальных пределах.

В сфере бюджетных отношений помимо законов действуют также указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, правовые акты Министерства финансов РФ, которым принадлежит важная роль в практической организации бюджетной деятельности государства.

Приведенные примеры федеральных законов и других нормативных актов далеко не исчерпывают всего их перечня, действующего в настоящее время. Принятый 31 июля 1998 г., вводимый в действие с 1 января 2000 г., Бюджетный кодекс РФ призван сыграть важную роль в обеспечении бюджетных отношений необходимой правовой основой. Он окажет воздействие на формирование бюджетного законодательства субъектов РФ и системы нормативных бюджетно-правовых актов органов местного самоуправления. Вместе с тем ряд федеральных законов и иных нормативных актов потребуется изменить и признать утратившими силу.

**Бюджетное устройство в Российской Федерации**

Все действующие на территории Российской Федерации бюджеты представляют в совокупности определенную систему, которая называется бюджетной системой. В законодательстве было дано ее определение как основанной на экономических отношениях, государственном устройстве и юридических нормах совокупности федерального бюджета РФ, бюджетов субъектов Федерации и местных бюджетов муниципальных образований.

Следует заметить, что Бюджетный кодекс РФ 1998 г. (ст. 6 и 10) расширил рамки бюджетной системы, включив в нее помимо бюджетов в собственном смысле слова, внебюджетные государственные социальные фонды (ст. 13). При этом какие-либо муниципальные (местные) внебюджетные фонды не упоминаются. Такое объединение является условным и требует уточнения. С бюджетом названные фонды сближает утверждение их представительными (законодательными) органами власти, которые утверждают и отчеты об исполнении бюджетов этих фондов. Однако внебюджетные фонды существенно отличаются от государственных и местных бюджетов своим предназначением, конкретным целевым содержанием, правовым режимом. Поэтому в настоящем учебнике они рассматриваются особо.

Каждое государство имеет свою организацию бюджетной системы и принципы ее построения, т.е. *бюджетное устройство.* Правовые нормы, закрепляющие бюджетное устройство, устанавливают виды бюджетов, действующих на территории страны, место и роль каждого из них, принципы их функционирования и взаимосвязи. Эти нормы являются в бюджетном праве основополагающими, поскольку выражают право государства и муниципальных образований на свой бюджет, уровень самостоятельности в его использовании.

Бюджетное устройство страны определяется ее государственным устройством. В унитарном государстве бюджетная система состоит из двух уровней — государственного бюджета и местных бюджетов, находящихся в ведении органов местного самоуправления.

Для бюджетной системы федеративного государства характерны три уровня — государственный федеральный бюджет, бюджеты субъектов федерации и местные бюджеты. Так, бюджетная система США включает федеральный бюджет, бюджеты штатов и более 82 тыс. бюджетов местных административно-территориальных единиц (округов, муниципалитетов и др.).

В бюджетную систему России как федеративного государства также входят бюджеты трех уровней, являясь ее самостоятельными частями. К ним относятся государственные бюджеты двух уровней:

а) федеральный бюджет;

б) бюджеты субъектов Федерации — республиканские бюджеты республик в составе **РФ;** краевые, областные бюджеты краев и областей, городские бюджеты городов Москвы и Санкт-Петербурга, областной бюджет автономной области и окружные бюджеты автономных округов.

Третий уровень — местные бюджеты, к которым относятся бюджеты муниципальных образований (бюджеты районов, городов и других административно-территориальных единиц, являющихся муниципальными образованиями в соответствии с федеральным законодательством и законами субъектов Федерации).

Среди них следует выделить бюджеты административно-территориальных единиц с особым режимом — бюджеты закрытых административно-территориальных образований.

**Понятие и содержание бюджетных прав**

В российском законодательстве, а также в юридической литературе широко применяется термин «бюджетные права» для характеристики компетенции государства, его территориальных подразделений и соответствующих органов власти (или самоуправления) в области бюджета. Однако этот термин не следует понимать буквально: в данном случае речь идет о правах особого содержания, которые по своим юридическим свойствам отличаются от прав, которыми наделены субъекты других отраслей права (например, гражданского, трудового), а также и отдельных институтов финансового права. Эти особенности заключаются в том, что бюджетные права по своим юридическим свойствам во многих случаях сближаются с обязанностями, являются в значительной мере одновременно и обязанностями (например, право утверждать бюджет, право распределять бюджетные средства по основным направлениям расходов и т.д.). Таким образом, в большинстве случаев бюджетное право (правомочие) и обязанность слиты в едином полномочии, эти полномочия отражают неразрывность прав и обязанностей субъектов бюджетного права. Однако существуют и «раздельные» их права и обязанности (например, право предоставлять субсидию или ссуду в нижестоящий бюджет, право дополнительных расходов на социальные мероприятия, обязанность компенсировать нижестоящему бюджету увеличивающиеся расходы в установленных случаях). Для современных условий, когда повышается уровень самостоятельности субъектов Федерации и муниципальных образований, это стало более распространенным явлением.

Следовательно, термин «бюджетные права» можно толковать как полномочия или компетенцию соответствующих субъектов. Применение его в определенной мере обусловлено традицией, которая вытекает из особенностей субъектов бюджетного права — государственных и муниципальных образований, их органов власти или местного самоуправления. Подчеркивание прав в этом случае как бы предостерегает вышестоящих субъектов вторгаться в компетенцию нижестоящих, а последних ориентирует на активную деятельность.

Следует заметить, что БК РФ 1998 г. применительно к данной области использует термин «компетенция» в отношении органов государственной власти **РФ,** субъектов РФ и органов местного самоуправления (гл.2).

Бюджетные права, или компетенция, определяют бюджетно-правовой статус государства и его территориальных подразделений. Основа этого статуса — право на самостоятельный бюджет. Такое право принадлежит именно этим субъектам, а не определенным органам государственной власти или местного самоуправления. Из него вытекает широкий круг бюджетных прав (полномочий) материального и процессуального содержания, через использование которых и осуществляется право на самостоятельный бюджет. Это право на получение определенных доходов, распределение и использование их на нужды соответствующей территории, а также права по регулированию бюджетных отношений в рамках установленной компетенции. Основы разграничения бюджетной компетенции установлены Конституцией РФ.

Итак, бюджетные права Российской Федерации, ее субъектов, муниципальных образований — это принадлежащие им полномочия (компетенция) в лице соответствующих государственных органов власти или местного самоуправления по формированию и реализации собственного бюджета и регулированию бюджетных отношений на своей территории в определенных законодательством пределах.

*Основное содержание бюджетных прав* Российской Федерации, ее субъектов, муниципальных образований составляет следующие права на:

— собственный бюджет;

— получение закрепленных и регулирующих бюджетных доходов и включение их в данный бюджет;

— использование средств собственного бюджета для финансирования потребностей государства или его территориальных подразделений соответственно их задачам и функциям;

— самостоятельное определение направлений расходов собственных бюджетов;

— распределение собственных бюджетных доходов между бюджетами данной территории;

— формирование и использование в рамках собственного бюджета целевых и резервных фондов;

— объединение средств своего бюджета со средствами других бюджетов и иных финансовых ресурсов;

— привлечение в бюджеты заемных средств (выпуск облигаций федеральных займов, займов субъектов Федерации и муниципальных займов, использование банковского кредита и др.);

— оказание финансовой поддержки нижестоящим бюджетам;

— компенсацию за счет средств вышестоящего бюджета в случае уменьшения доходов или увеличения расходов, возникающих после утверждения бюджета вследствие решений вышестоящих органов государственной власти;

— самостоятельное распоряжение дополнительно выявленными или сэкономленными средствами (свободными остатками средств);

— правовое регулирование отношений, касающихся собственного бюджета (издание законов, положений и др. нормативных актов);

— судебную защиту бюджетных прав.

Как видим, эти права отражают взаимодействие выше- и нижестоящих субъектов в области бюджетных отношений, что обусловлено их экономическими и политическими взаимосвязями.

Естественно, что *на каждом уровне бюджетные права имеют свои особенности* и различия по содержанию, порождают отношения, свойственные субъектам именно данного уровня. Некоторые из названных прав отсутствуют, например, у муниципальных образований, в составе которых не имеется муниципальных образований нижестоящего уровня. Поэтому необходима не только общая характеристика бюджетных прав, но рассмотрение и выявление их особенностей применительно к конкретным видам субъектов.

Анализ бюджетных прав государства и его территориальных подразделений как в общем аспекте, так и в направлении конкретных субъектов имеет важное значение для решения задач совершенствования межбюджетных отношений, нацеленного на обеспечение сбалансированности интересов всех участников этих отношений, на объективно обусловленное и прозрачное перераспределение средств между бюджетами, способствующее выравниванию уровня бюджетной обеспеченности субъектов РФ и муниципальных образований.

**Особенности бюджетных прав (компетенции) Российской Федерации**

Содержание бюджетных прав (компетенции) Российской Федерации обусловлено ее суверенитетом, распространяющимся согласно Конституции РФ (ч. 1 ст. 4) на всю территорию России. Принадлежность бюджетных прав суверенному государству придает им особый характер, отличает их от прав других субъектов. Роль бюджетных прав РФ заключается в следующем.

Бюджетные права РФ обеспечивают создание финансовой базы, без которой невозможно действительное осуществление государственного суверенитета и компетенции РФ. С помощью этих прав в распоряжении федеральных органов власти образуется государственный (федеральный) бюджет, необходимый для функционирования России в качестве суверенного государства, для выполнения им своих внутренних и внешних задач.

Посредством бюджетных прав РФ проводится единая бюджетно-финансовая политика на территории всей страны и в конечном итоге единая социально-экономическая политика.

Кроме того, эти права создают финансовые возможности для координации и объединенных действий России в рамках СНГ, а также для выполнения международных обязательств иного масштаба.

Бюджетные права РФ закреплены в ряде статей Конституции РФ, а также в текущем законодательстве, в частности. Законе РСФСР «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР», в Законе РФ «Об основах бюджетных прав...» (утрачивает силу с 1 января 2000 г.), в законах об утверждении бюджета на очередной финансовый год, например в Федеральном законе «О федеральном бюджете на 1999 год». При вступлении в действие Бюджетного кодекса РФ 1998 г. следует руководствоваться его нормами о перечне полномочий, входящих в компетенцию органов

государственной власти РФ в области регулирования бюджетных отношений (ст. 7). Эти полномочия конкретизируются в других соответствующих нормах Кодекса.

Бюджетно-правовой статус Российской Федерации составляет совокупность следующих бюджетных прав (полномочий).

1. Осуществлять законодательное регулирование бюджетных отношений в закрепленных Конституцией пределах ведения, исходя из компетенции РФ устанавливать основы федеральной политики в области государственного, экономического, экологического, социального, культурного и национального развития. Согласно этому, РФ определяет основы бюджетного устройства и бюджетного процесса, действующие на всей территории России, которые конкретизируются в актах органов государственной власти субъектов федерации и местного самоуправления. В рамках компетенции РФ по вопросам бюджетной системы принимаются законы и иные правовые акты (указы Президента РФ, акты Министерства финансов РФ и др.).

В 1991 г. впервые в РФ федеральное бюджетное законодательство было принято в форме «Основ...», что отразило укрепление самостоятельности субъектов Федерации. БК РФ 1998 г. также учитывает это направление развития Федерации.

2. Российская Федерация имеет право на самостоятельный федеральный бюджет как необходимый атрибут государственности и суверенитета РФ. Такое право также закреплено в Конституции РФ, в которой особо записано, что в ведении Российской Федерации находится федеральный бюджет (п. «з» ст. 71). Российское законодательство детально регламентирует порядок его формирования и исполнения.

3. Право устанавливать налоги, сборы, другие источники доходов, подлежащие зачислению в бюджетную систему. При этом установление общих принципов налогообложения согласно Конституции РФ (п. «и» ч. 1 ст. 72) относится к совместному ведению РФ и субъектов Федерации.

В ведении РФ непосредственно находятся те налоги и сборы, которые отнесены к федеральным.

4. Право разграничивать (распределять) бюджетные доходы между федеральным бюджетом и бюджетами субъектов Федерации. При этом часть доходных источников РФ оставляет в своем ведении, относя их к федеральным доходам. Из них формируется федеральный бюджет. Это налог на прибыль предприятий, налог на добавленную стоимость, акцизы и др.

Другую часть бюджетных доходов Российская Федерация закрепляет за бюджетами субъектов Федерации или передает им в форме отчислений по утверждаемым нормативам (например, от налога на добавленную стоимость).

Отдельные виды бюджетных доходов, отнесенных к федеральным, законодательство РФ закрепляет за местными бюджетами (например, государственную пошлину).

Распределение налогов, сборов, других обязательных платежей между бюджетами предусмотрено в Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г., а с введением в действие соответствующих статей Налогового кодекса РФ 1998 г. (ст. 12, 13, 14, 15) подлежит урегулированию этими статьями.

Более полный перечень доходов федерального бюджета, включающий не только налоговые, но и неналоговые доходы, содержит Бюджетный кодекс РФ 1998 г. (ст. 49—50).

5. Право определять компетенцию субъектов Федерации и органов местного самоуправления по установлению на подведомственной им территории налогов, сборов, других бюджетных доходов и их размеров.

6. Установление основ разграничения расходов между бюджетами. Согласно законодательству РФ такой основой является разграничение имущества и компетенции между органами государственной власти Российской Федерации и ее субъектов, а также органами местного самоуправления.

7. Регулирование бюджетов субъектов Федерации путем передачи отчислений от налогов и других источников доходов, а также выделения в них дотаций, субвенций, оказание финансовой поддержки из федерального бюджета в других формах.

8. Право образовывать в федеральном бюджете оборотную кассовую наличность в размере, необходимом для покрытия временных кассовых разрывов, резервные и целевые фонды, в том числе Фонд финансовой поддержки субъектов РФ.

9. Полномочия по организации единой бюджетной отчетности по бюджетам всех уровней. Они осуществляются Министерством финансов РФ.

10. Контроль за использованием субъектами РФ и муниципальными образованиями выделенных им из федерального бюджета средств.

Из рассмотренного перечня бюджетных прав РФ видно, что они действуют в следующих направлениях:

а) в области бюджетных отношений, возникающих на территории России в целом;

б) в отношении федерального бюджета;

в) в отношении бюджетов субъектов Федерации;

г) в определенной мере в отношении местных бюджетов. В этом проявляется важная координирующая роль федеральных органов власти в функционировании бюджетной системы

страны.

**Особенности бюджетных прав субъектов Российской Федерации**

Бюджетные права Российской Федерации и бюджетные права ее субъектов тесно связаны между собой и взаимно обусловлены. Характер такой связи определяется федеративным устройством российского государства, общие принципы которого распространяются и на бюджетные отношения.

Конституция РФ (ст. 71—73) установила предметы ведения РФ в области бюджета и предметы ее совместного ведения с субъектами Федерации, вне пределов которых субъекты Федерации самостоятельны. Обладая всей полнотой государственной власти, они осуществляют собственное правовое регулирование бюджетных отношений, принимают законы и иные нормативные правовые акты.

Важной стороной в характеристике бюджетно-правового статуса субъектов РФ выступает *неравноправие.* При всем своем разнообразии субъекты Федерации согласно Конституции (ч. 4 ст. 5) являются равноправными.

Правовой основой компетенции субъектов РФ, помимо конституционных норм, является текущее бюджетное законодательство Российской Федерации, а также законодательство самих субъектов РФ — конституции и уставы, в которых содержатся основополагающие нормы о бюджетной компетенции субъектов РФ, их другое законодательство.

К федеральному законодательству, действующему в данной области до 1 января 2000 г., относятся, например, Закон РФ «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса»; Закон РФ «Об основах бюджетных прав...»; Закон РФ «О субвенциях краям, областям, республикам в составе Российской Федерации»,

ежегодно принимаемые законы о федеральном бюджете, в которых определяются конкретные права субъектов РФ на получение определенных доходов для зачисления в их бюджеты. Перечень доходов, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, комплексно определен в Бюджетном кодексе РФ 1998 г. (ст. 55—57). В кодексе перечислены также полномочия, входящие в компетенцию органов государственной власти субъектов РФ в области регулирования бюджетных отношений (ст. 8).

Финансовые, в том числе бюджетные отношения между Российской Федерацией и ее субъектами могут регулироваться федеративными договорами. Многие из субъектов РФ заключили такие договоры с Федерацией.

Из числа специальных нормативных актов субъектов РФ важная роль принадлежит принятым их представительными органами власти законам о бюджетном устройстве и бюджетном процессе.

Бюджетные права субъектов РФ отражают связи последних по линии бюджета по трем направлениям:

а) с федеральными органами власти;

б) с другими субъектами Федерации;

в) с органами местного самоуправления. Бюджетно-правовой статус субъектов РФ характеризует совокупность следующих прав:

1. Законодательное регулирование бюджетного устройства и бюджетного процесса на соответствующей территории, исходя из основ, установленных законодательством РФ. При этом учитываются особенности системы муниципальных образований и административно-территориального устройства каждого субъекта Федерации, системы его органов государственной власти и органов местного самоуправления, действующих на данной территории.

Законодательство субъектов РФ определяет виды бюджетов, функционирующих на их территории, принципы их взаимосвязи, а также порядок составления, рассмотрения, утверждения и исполнения этих бюджетов, порядок осуществления контроля в отношении них.

2. Определение, исходя из законодательства РФ, бюджетных прав муниципальных образований (в составе соответствующих субъектов РФ) в лице их органов местного самоуправления.

3. Право каждого субъекта РФ на самостоятельный бюджет — республиканский, краевой, областной и т.д., утверждаемый соответствующим представительным органом власти.

Этот бюджет обеспечивает денежными средствами деятельность органов власти субъекта Федерации, выполнение социально-экономических планов и программ по обеспечению жизнедеятельности соответствующего государственного образования и удовлетворению потребностей ее населения.

В пределах имеющихся средств субъекты РФ вправе увеличивать нормы расходов на содержание жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурных учреждений, правоохранительных органов, охраны окружающей среды и другие цели.

Представительные органы власти субъектов РФ самостоятельно утверждают бюджет и контролируют его исполнение.

4. Право объединять бюджетные ресурсы субъектов Федерации со средствами других бюджетов на договорной основе. Такое объединение может быть произведено также со средствами предприятий, организаций и граждан для финансирования экономических, природоохранных и социальных программ, в том числе совместных и межрегиональных.

5. Право устанавливать на своей территории в соответствии с законодательством РФ налоги, сборы, другие платежи, подлежащие зачислению в бюджет субъекта Федерации и местные бюдже-ты, а также определять их размеры.

6. Право на получение закрепленных за бюджетом субъекта Федерации залогов и других источников дохода, а также отчислений от регулирующих доходов.

Так, в доходы бюджетов субъектов Федерации зачисляются:

а) налоги, сборы, другие обязательные платежи, отнесенные в соответствии с законодательством РФ к уровню доходов субъектов Федерации;

б) часть налога на прибыль предприятий в соответствии с федеральным законодательством;

в) поступления от сдачи в аренду (или продажи) имущества, находящегося в собственности субъекта Федерации;

г) дивиденды от совместных предприятий в соответствии с долей субъекта Федерации в собственности этих предприятий;

д) платежи за пользование природными ресурсами в соответствии с порядком, предусмотренным законодательством РФ;

е) часть доходов от приватизации имущества, находящегося в собственности субъекта Федерации;

ж) выявленные государственным контролем сокрытые (заниженные) от налогообложения доходы (прибыль) предприятий, организаций и учреждений, находящихся в собственности субъектов Федерации;

з) некоторые платежи федерального уровня и др. Кроме того, в бюджеты субъектов Федерации передаются отчисления от федеральных доходных источников (например, от налога на добавленную стоимость, акцизов и др.) по нормативам, утвержденным органами власти РФ на планируемый год. Другая часть этих доходов должна быть зачислена в федеральный бюджет. При недостаточности указанных доходов для сбалансирования бюджетов субъектов Федерации им передаются из федерального бюджета дотации и субвенции, используемые в порядке, установленном законодательством РФ.

7. Право распределения доходов между бюджетами субъектов Федерации и местными бюджетами соответствующей территории. При этом субъект Федерации вправе закрепить за местными бюджетами находящиеся в их распоряжении источники доходов в полном объеме или в определенной части (проценте) на долговременной основе.

Помимо этого, в компетенцию субъектов Федерации входит ежегодное регулирование местных бюджетов путем передачи им отчислений по установленным размерам от собственных (субъектов Федерации) налогов, других платежей. Из бюджетов субъектов Федерации по решению их органов власти местным бюджетам передаются также дотации и субвенции.

8. Право образовывать в рамках своего бюджета резервные и Целевые фонды, в том числе Фонд финансовой поддержки муниципальных образований, а также оборотную кассовую наличность.

9. Право контролировать использование средств муниципальными образованиями, выделенными им из бюджетов субъектов Федерации, а также соблюдение органами местного самоуправления бюджетного законодательства.

10. Право самостоятельно использовать доходы, дополнительно полученные при исполнении бюджета, а также суммы превышения доходов над расходами, образующиеся в результате увеличения поступления в бюджет или экономии в расходах, свободный остаток средств бюджета, образовавшийся на начало текущего финансового года. Все эти средства, именуемые в законодательстве

свободными бюджетными средствами, вышестоящим органам власти запрещено изымать из ведения субъектов Федерации.

Указанные средства могут быть вложены органами власти субъектов Федерации в хозяйственные мероприятия, в ценные бумаги, предоставлены для временного использования в форме процентных и беспроцентных ссуд. Однако это допускается только при условии финансирования плановых расходов и зачисления в бюджет полученных от этих операций средств.

11. Право на компенсацию потерь в доходах бюджета субъекта Федерации или увеличения его расходов за счет средств федерального бюджета в том случае, если они обусловлены принятием в ходе исполнения бюджета решений органа федеральной власти.

Предусмотренные законодательством бюджетные права субъектов Федерации гарантируются судебной защитой. При нарушении их федеральными органами представительные и исполнительные органы власти субъектов Федерации вправе обратиться за защитой в арбитражный суд.

**Особенности бюджетных прав муниципальных образований**

Все муниципальные образования, виды которых определяются законодательством субъектов РФ (районы, города и др.) в лице их органов местного самоуправления обладают бюджетными правами. Важное значение этих прав состоит в том, что с их помощью создается финансовая база, необходимая для решения органами местного самоуправления на всех их уровнях своих социально-экономических и других вопросов *местного значения.* Указанные права обеспечивают также органам местного самоуправления в пределах их компетенции возможность регулировать на своей территории бюджетные отношения с учетом местных особенностей.

Основы бюджетных прав муниципальных образований в лице органов местного самоуправления закреплены в Конституции РФ (гл. 8), законах «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР», «Об основах бюджетных прав...» (действует до 1 января 2000 г.), «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации», «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации».

Бюджетный кодекс РФ 1998 г. обобщенно определяет круг полномочий органов местного самоуправления, отнесенных к компетенции этих органов в области регулирования бюджетных отношений.

Положения федерального законодательства конкретизируются в законодательстве субъектов РФ и нормативных актах самих органов местного самоуправления.

Вместе с тем определение основ бюджетно-правового статуса муниципальных образований в федеральном законодательстве усиливает гарантированность этих прав.

Важное значение в этом аспекте имеет Федеральный закон «О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации», специально нацеленный на закрепление гарантий финансовых, в том числе бюджетных, прав органов местного самоуправления. Закон предписывает органам государственной власти России и органам государственной власти субъектов Федерации содействовать развитию местных финансов, участвовать в решении вопросов местного значения путем выполнения целевых федеральных и региональных программ. Вместе с тем названный Закон закрепляет право контроля со стороны этих органов государственной власти за соблюдением органами местного самоуправления бюджетного и налогового законодательства РФ и субъектов РФ.

Бюджетно-правовой статус муниципальных образовании определяет совокупность следующих прав.

1. Право каждого муниципального образования на самостоятельный местный бюджет, утверждаемый представительным органом местного самоуправления. Вмешательство вышестоящих (иных) органов в разработку, утверждение и исполнение местного бюджета не допускается. Принцип такой независимости органов местного самоуправления в отношении подведомственного бюджета закреплен в Конституции РФ (ст. 132) и названных федеральных законах.

В законодательстве особо указывается на принадлежность бюджета именно муниципальному образованию, местные органы самоуправления при этом выполняют процессуальные функции формирования и исполнения бюджета. Такая правовая взаимосвязь подчеркивает направленность местного бюджета на интересы населения соответствующего муниципального образования, ее общее экономическое и социальное развитие. Поэтому встречающийся в юридической литературе и иногда в нормативных актах термин типа «бюджет органов местного самоуправления» можно воспринимать лишь как условный, не обладающий необходимой четкостью.

Местный бюджет — это бюджет муниципального образования, формирование и исполнение которого осуществляют органы местного самоуправления. Он является важнейшей частью финансовых ресурсов, находящихся в распоряжении этих органов. Из местных бюджетов средства направляются на социально-экономические программы, содержание органов местного самоуправления.

Средства местных бюджетов используются для расходов, связанных:

а) с решением вопросов местного значения, установленных законодательством;

б) с осуществлением отдельных государственных полномочий, переданных органам местного самоуправления;

в) с обслуживанием и погашением долга по муниципальным займам, по ссудам и иные расходы.

2. Право выделять в качестве составной части местного бюджета сметы доходов и расходов отдельных населенных пунктов, городских районов, не являющихся муниципальными образованиями.

3. Право на получение из вышестоящих бюджетов необходимых финансовых ресурсов при наделении органов местного самоуправления государственными полномочиями.

4. Право на получение собственных закрепленных федеральным и региональным законодательством за местными бюджетами доходов, а также отчислений от регулирующих источников доходов.

Так, за местными бюджетами закреплены местные налоги и сборы, установленные в соответствии с законодательством РФ.

К другим собственным доходам местных бюджетов отнесены:

— доходы от приватизации и реализации муниципального имущества;

— не менее 10% доходов от приватизации государственного имущества, находящегося на территории муниципального образования;

— доходы от сдачи в аренду муниципального имущества, включая аренду нежилых помещений и муниципальных земель;

— платежи за пользование недрами и природными ресурсами, установленными в соответствии с законодательством РФ;

— не менее 50% налога на имущество предприятий;

— подоходный налог с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица;

— доходы от проведения муниципальных денежно-вещевых лотерей;

— штрафы, подлежащие перечислению в местные бюджеты;

— государственная пошлина.

Кроме того, в местные бюджеты зачисляются доли (в процентах) федеральных налогов, распределяемые между бюджетами разных уровней (часть подоходного налога с физических лиц, налога на добавленную стоимость и др.).

При недостаточности средств для сбалансирования местных бюджетов им передаются из бюджетов субъектов РФ дотации, субвенции, ссуды по решению представительных органов власти субъектов Федерации, оказывается помощь из фонда финансовой поддержки муниципальных образований.

5. Право самостоятельно расходовать средства местных бюджетов: определять объем финансирования из местных бюджетов по социально-экономическому развитию муниципального образования и направления использования бюджетных средств на эти цели, а также на содержание органов местного самоуправления, другие цели.

Органы местного самоуправления вправе увеличивать в пределах имеющихся средств нормы расходов на содержание жилищно-коммунального хозяйства, социально-культурных учреждений, правоохранительных органов и др., определять дополнительные льготы и пособия и т.п.

6. Право образовывать в местных бюджетах в пределах объемов их бюджетов резервные и целевые фонды, а также оборотную кассовую наличность.

7. Право самостоятельно использовать свободные бюджетные средства. К ним законодательство относит дополнительно полученные в ходе исполнения бюджета средства и суммы превышения Доходов над расходами, образующиеся на конец года в результате превышения доходов над расходами или экономии в расходах. По решению представительного органа местного самоуправления они

могут быть вложены в хозяйственные мероприятия, в ценные бумаги, за их счет предоставляются процентные и беспроцентные займы.

8. Право объединять на договорной основе средства местного бюджета со средствами иных бюджетов, а также предприятий, учреждений, организаций для финансирования строительства, ремонта и содержания объектов производственного и непроизводственного назначения. При этом бюджеты могут быть любого уровня, так как в законодательстве на этот счет не содержится каких-либо ограничений.

9. Право представительного органа местного самоуправления устанавливать на своей территории в соответствии с законодательством РФ местные налоги, сборы, другие платежи, подлежащие зачислению в местный бюджет, а также право определять размеры этих платежей, льготы. Право органов местного самоуправления устанавливать местные налоги и сборы закреплено в Конституции РФ (ст. 132).

10. Право на компенсацию увеличившихся расходов или уменьшившихся доходов, возникших в результате решений, принятых вышестоящими органами государственной власти. Это право как важная гарантия стабильности местных бюджетов закреплено в Конституции РФ (ст. 133).

Здесь имеются в виду случаи, когда принятое вышестоящим органом власти решение приводит к уменьшению доходов и увеличению расходов местных бюджетов. Компенсация производится за счет средств вышестоящих бюджетов.

11. Право представительных органов местного самоуправления самостоятельно определять организационные формы контроля за исполнением утвержденного им бюджета. Так, по их решению может быть создана муниципальная налоговая служба для сбора местных налогов и сборов, муниципальное казначейство в целях управления средствами местной казны и обслуживания исполнения местного бюджета.

12. Право органов местного самоуправления регулировать бюджетные отношения на территории соответствующего муниципального образования в соответствии с компетенцией, определяемой законодательством РФ и субъектов Федерации. Они принимают решения по вопросам распределения и использования бюджетных

доходов муниципальных образований, конкретизируют правила бюджетного процесса применительно к местным условиям в принимаемых ими нормативных актах (например, положении о бюджетном процессе) и т.д.

13. Гарантированное Конституцией РФ право местного самоуправления на судебную защиту (ст. 133), распространяющееся и на область бюджетных отношений.

В случае нарушения вышестоящими органами власти бюджетных прав административно-территориальных единиц соответствующие представительные органы местного самоуправления вправе обратиться за их защитой в арбитражный суд. Конституционная гарантия усиливает значимость этого права.

Законодательство исходит из принципа равенства всех муниципальных образований в праве на самостоятельный местный бюджет, утверждаемый представительным органом местного самоуправления, в их правах на получение, распределение и самостоятельное использование бюджетных доходов. Однако особенности муниципальных образований, обусловленные, в частности, законодательством субъектов РФ, влияют на конкретное содержание принадлежащих им бюджетных прав.

**Налоги, их понятие и роль**

В настоящее время основным источником доходов бюджетов всех уровней в России стали налоги. В связи с этим вопросы правового регулирования налогообложения относятся к числу наиболее актуальных в экономической и социальной жизни российского государства. Это обусловлено новыми явлениями в экономике России, ее нацеленностью на переход к рыночным отношениям, где управление народным хозяйством требует активного использования инструментов финансового механизма, в том числе налогов.

Поэтому налоговое право как одно из подразделений (подотраслей) финансового права становится его крупнейшей составной частью с перспективой дальнейшего развития. Для последнего времени характерно существенное изменение налогового права. Это касается его структуры и общего содержания, а также конкретных норм. Формирующееся налоговое право Российской Федерации призвано сыграть важную роль в экономических и социальных преобразованиях, в развитии производства и укреплении финансов страны.

Налоги — один из древнейших экономических инструментов в обществе. Они появились вместе с возникновением государства и использовались им как основной источник средств для содержания органов государственной власти и материального обеспечения выполнения ими своих функций. С тех пор в мире многое изменилось, новые черты приобрели задачи и функции государства. Однако главное предназначение налогов как источника средств, обеспечивающих функционирование государства, сохранилось, хотя роль их стала гораздо более многозначной.

Для пополнения своей казны современные государства используют и другие виды поступлений и платежей. Однако на первое место среди них по своему значению и объему выступают налоги.

Налоги как финансово-правовая категория — это обязательные и по юридической форме индивидуально безвозмездные платежи организаций и физических лиц, установленные в пределах своей компетенции представительными органами государственной власти или местного самоуправления для зачисления в бюджетную систему (или в указанных законодательством случаях — внебюджетные государственные и муниципальные целевые фонды) с определением их размеров и сроков уплаты.

Зачисление налогов в бюджетную систему предполагает и определяет их *публичный характер,* т.е. направленность на общезначимые интересы соответствующего территориального уровня.

Правовая наука придает большое значение определению понятия налогов, поскольку в нем отражается сущность и характерные особенности правоотношений, возникающих при взимании налогов. Современное российское законодательство также уделило ему внимание, что, без сомнения, важно.

Первая попытка сформулировать понятие налога в законодательном акте была предпринята в Законе РФ «Об основах налоговой системы» от 27 декабря 1991 г. (ст. 2), согласно которому «под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемыми законодательными актами» . Однако нечеткость такого определения очевидна хотя бы

потому, что налог в нем не отграничивается от других платежей в бюджет.

Существенно отличается от него в этом плане понятие налога, данное в Налоговом кодексе 1998 г. (ст. 8). Кодекс воспринял положения, разработанные по этому вопросу наукой финансового права. Характерно, что в нем дается понятие, относящееся именно налогу, а сбор имеет свое особое определение с указанием признаков, отличающих его от налога. Однако не сформулированы понятия других платежей, упоминаемых Налоговым кодексом (государственная пошлина, таможенная пошлина и др.).

Итак, на основании Налогового кодекса **РФ** налог — это 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.

В отличие от этого в понятии сбора (п. 2 ст. 8) отмечается их индивидуально возмездный характер: под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав и выдачу разрешений (лицензий).

Какова же *роль* налогов в обществе и государстве?

Основная роль налогов — *фискальная* (от лат. fiscus — казна), соответственно чему они используются как источник доходов государственной казны, предназначенной для удовлетворения интересов общества и государства.

Но в налогах заложены большие возможности по *регулированию социально-экономических процессов* в стране со стороны государства. При умелом использовании они могут быть сильным регулирующим механизмом в системе социального управления.

Так, налоги могут использоваться для регулирования производства, стимулирования развития определенных отраслей, ограничения развития или сдерживания каких-либо экономических процессов и т.п.

С помощью налогов возможно регулирование потребления. Например, такой налог, как акциз, особенно высокие его размеры, влияет на спрос и покупательную способность населения в отношении тех товаров, на которые этот налог распространяется.

В налогах заложены возможности и регулирования доходов населения. Они могут быть нацелены на ограничение доходов высокого уровня, могут учитывать необходимость поддержки малоимущих граждан путем предоставления льгот.

Налоги могут быть элементом механизма, регулирующего демографические процессы, молодежную политику, иные социальные явления.

Порядок налогообложения может отражать признание государством особых заслуг определенных категорий граждан перед обществом (освобождение от налогов участников Великой Отечественной войны. Героев СССР и Российской Федерации и т.д.).

Помимо рассмотренных функций налогам свойственна и *функция контроля.* В ходе налогообложения со стороны государства проводится контроль за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, организаций, учреждений, за получением доходов гражданами, источниками этих доходов, за использованием имущества, в том числе земли.

Только всесторонний учет всех этих функций налогов может обеспечить успешную налоговую политику, сделает налоги эффективным механизмом воздействия на экономику страны.

На современном этапе в условиях перехода от централизованного командного управления народным хозяйством к рыночным отношениям усилилось внимание со стороны государства к системе налогообложения. Она существенно перестроена. В условиях рыночных отношений метод прямых директивных воздействий на экономику, хозяйственную деятельность должен быть заменен преимущественно косвенными формами и методами воздействия, среди которых важнейшую роль призван выполнять механизм налогообложения. Налоги должны стать одним из главных инструментов государственного регулирования экономики, процессов производства, распределения и потребления.

Не случайно на фасаде здания одного из центральных налоговых учреждений США в Вашингтоне высечена фраза: «Налоги — цена цивилизованного общества». В ней выражена мысль о прямой связи оптимальной налоговой системы с общественным прогрессом, экономической и социальной сбалансированностью в обществе.

В Российской Федерации, как и в других странах СНГ, проведена и продолжает развиваться кардинальная реформа налогообложения с тем, чтобы привести его в соответствие с задачами перехода к рыночным отношениям.

Это не первая налоговая реформа в стране. Преобразования в этой области проводились и прежде, в советский период: например, налоговая реформа 1930 г., изменения системы платежей предприятий в бюджет в середине 60-х гг. и др. Однако тогда налоговая система оставалась элементом централизованно планируемой государством экономики с преобладанием государственного сектора. Сейчас же в экономике страны и соответственно в системе налогообложения происходят изменения принципиального характера, исходящие из равенства всех форм собственности.

Существенный поворот в системе налогообложения начался в 1990 г. с принятием Закона СССР о собственности (6 марта) и За

кона РФ о собственности (24 декабря). На этой основе в течение короткого времени изменения в области налогов следовали одно за другим. И наконец, в конце 1991 г. Верховный Совет Российской Федерации принимает целый пакет (два десятка) законодательных актов, которые кардинально реформировали налоговую систему. Внесение в нее изменений и дополнений, становление новой налоговой системы и регулирующего ее законодательства продолжается.

Основные изменения в этой области заключаются в следующем.

1. Налоговый метод стал основным в формировании доходов государственной казны. Более 80% доходов бюджетной системы составляют платежи, входящие в налоговую систему. Применявшиеся ранее в отношении к государственным предприятиям различные платежи неналоговой формы (отчисления от прибыли, плата за фонды и др.) были заменены налогами. Это вытекает из преобразований экономических отношений, усиления самостоятельности государственных предприятий, превращения их в равноправных субъектов хозяйственных отношений. После уплаты налогов в установленных законом размерах они распоряжаются прибылью по своему усмотрению.

2. Унификация системы налогов в отношении предприятий независимо от формы собственности, на которой они основаны. В этом проявляется ориентировка на принцип организации рыночных отношений, основанных на равенстве их субъектов.

3. Разграничение налогов по уровням — на федеральные, налоги субъектов Федерации и местные. Они закрепляются за соответствующими бюджетами, представляя их самостоятельную финансовую базу. Число закрепленных доходных источников бюджетов нижестоящих уровней значительно расширено. Это обусловлено новыми принципами построения бюджетной системы, в том числе самостоятельностью каждого бюджета. Следует, однако, заметить, что возросшее число закрепленных доходов нижестоящих (после федерального) бюджетов не снимает проблемы укрепления и расширения финансовой базы этих бюджетов, ибо получаемые ими в такой форме доходы лишь в небольшой части обеспечивают финансирование необходимых расходов.

4. Помимо бюджета налоги стали включаться и в государственные или местные внебюджетные целевые фонды, которые стали

создаваться с начала 90-х гг. Такая специализация призвана повысить эффективность использования финансовых ресурсов по целевому направлению.

5. Переход к налогообложению граждан, основанному на общих началах, не зависящих от их организационно-правовой (рабочий, служащий, предприниматель и т.п.) или отраслевой принадлежности, от формы собственности источника дохода или объекта налогообложения.

При этом законодательство учитывает социальные факторы — материальное положение, состав семьи плательщика и др., соответственно которым предоставляются льготы.

6. Установлен ряд налогов, общих для юридических и физических лиц (земельный налог, налог с владельцев транспортных средств и др.), что также отражает принцип равенства хозяйствующих субъектов, свойственный рыночным отношениям.

7. Значительно увеличилось число налогов в сравнении с дореформенным периодом. В этом проявилось стремление государства укрепить свою финансовую базу, а также разработать механизм воздействия на экономику новыми методами. При некоторой преемственности в налоговую систему было включено большое количество новых платежей.

Эффективность установленной новой системы налогообложения, ее возможности стимулирования общественного производства будут проверяться временем. Однако в ней, как и в начале функционирования, заметно преобладание фискальной функции, хотя это и не привело к достаточности средств в бюджетной системе.

В основных своих положениях она нацелена на переход экономики России к рыночным отношениям, построена с учетом опыта зарубежных стран, для которых характерна развитость таких отношений.

Но механизм системы налогообложения в РФ, позволяющий регулировать народное хозяйство экономическими, а не административно-командными методами, требует еще существенной отработки, учета особенностей переходного к рыночным отношениям периода, своеобразия хозяйственных связей в стране. Это обусловило разработку дальнейших мер по регулированию налогообложения и совершенствованию регулирующего его законодательства. Частично они реализованы в результате принятия Налогового кодекса РФ (части 1) 1998 г. Однако обострение финансового и социально-экономического кризиса вызвало препятствия к продолжению этой деятельности.

**Система налогов и сборов в Российской Федерации.**

**Порядок установления налогов и сборов**

Преследуя цели пополнения казны и другие задачи, любое государство стремится разнообразить вводимые налоги. Обращаясь к истории дореволюционной (до 1917 г.) России, встречаем немалое число налогов. Население уплачивало, например, личный налог, подушную подать, несколько имущественно-подоходных налогов — поземельный, подомовый (на доходы с дома), квартирный (уплачиваемый содержателем квартиры), промысловый, с наследства и др.

Немалое число налогов установлено и законодательством Российской Федерации, принятым в 1990-х гг. Следует заметить, что Закон РСФСР от 27 декабря 1991 г., который установил новую налоговую систему в стране, включил в нее перечень не только налогов в собственном смысле слова, но и других платежей, подлежащих в обязательном порядке внесению в бюджет или внебюджетные фонды.

При этом они объединены введенным этим Законом понятием *«налоговая система»,* которое определено как «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее налогов), взимаемых в установленном порядке» (ст. 2). Соответственно названному Закону в налоговую систему вошли, помимо налогов, государственная и таможенная пошлины, различные *сборы —* целевые, лицензионные и др. Упомянутые платежи отличаются от налогов

в собственном смысле слова. В определенной мере часть из них носит возмездный характер: они являются или платой за услуги (например, государственная пошлина) или платой за разрешение на какую-то деятельность и т.д., предоставляемые компетентными государственными органами и органами местного самоуправления. Такие платежи носят обычно разовый характер. Налогам же в отличие от них свойственна регулярность уплаты: при наличии у налогоплательщика установленного законодательством объекта обложения (имущества, дохода и т.п.), налоги подлежат систематическому внесению в казну в предусмотренные сроки.

С налогами данные платежи объединяют такие *общие черты* как: обязательность уплаты при наличии указанных законодательством фактов; внесение в бюджет или внебюджетный фонд определенного государственного или местного уровня; возложение контроля за их уплатой, как и уплатой налогов, на одну и ту же систему государственных органов — налоговую службу, а в соответствующих случаях — на таможенные органы с одинаковыми контрольными полномочиями, мерами принудительного воздействия. При этом законодатель не делает различий в общих правах и обязанностях субъектов, касающихся всех этих платежей, в том числе налогов.

Учитывая общие черты с налогами рассматриваемых платежей, законодатель *условно* и их именует налогами.

Более четкими в этом отношении являются положения НК РФ. Прежде всего, удачнее стало наименование самой системы данных платежей в целом: вместо условного термина «налоговая система» (который может толковаться и более широко, чем совокупность платежей, или вообще в другом аспекте — например, как система налоговых органов) применено выражение *«система налогов и сборов».* В последнем случае ясно, что речь идет, во-первых, именно о платежах, и во-вторых, о различающихся между собою платежах. К достоинствам Кодекса относится, как уже отмечалось, и обособленное формулирование понятий налога и сбора с указанием их характерных особенностей. Вместе с тем все эти платежи, как и ранее принятым законом, *объединены в одну систему.* В соответствии с Законом РФ «О бюджетной классификации» они составляют группу налоговых доходов.

Первоначально Закон РФ от 27 декабря 1991 г. включил в налоговую систему более 40 платежей, число которых впоследствии дополнялось их новыми видами и составило с учетом изменений и дополнений на 8 июля 1999 г. более 50'. Налоговый кодекс РФ

(ч. 1) внес изменения в систему налогов и сборов, сократив общее число их видов до 28. Однако до введения в действие части второй Налогового кодекса установлено применение платежей, предусмотренных ст. 19, 20 и 21 Закона РФ о налоговой системе от 27 декабря 1991 *г.*

Объединение налоговых платежей в систему предполагает возможность их классификации, позволяющей лучше уяснить сущность этой категории. Оснований для классификации может быть несколько.

По *субъектам* (плательщикам) можно выделить *налоги с организаций и налоги с физических лиц.* В ту и другую группу входят налоги разного территориального уровня. К первой группе относятся налоги на добавленную стоимость, на прибыль, акцизы и др. Ко второй — подоходный налог, налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения, и ряд других. Они будут рассмотрены особо. Выявление круга платежей по субъектам имеет важное практическое значение для характеристики правового статуса соответствующего юридического или физического лица, определении перспектив их деятельности, организации контроля за уплатой налогов.

Вместе с тем, как уже отмечалось, для настоящего времени характерно появление в России группы налогов, *общих* для юридических и физических лиц. Они регулируются общими для тех и других субъектов нормативными актами, по своему основному содержанию данные налоги в отношении них совпадают.

В зависимости от *характера использования* налоги могут быть общего значения и целевыми. *Налоги общего значения,* а они в большей части таковыми и являются, зачисляются в бюджет соответствующего уровня как общий денежный фонд соответствующей территории и используются при исполнении бюджета без привязки к конкретным мероприятиям. *Целевые налоги* зачисляются во внебюджетные целевые фонды или выделяются в бюджете отдельной строкой для целевого использования (как, в частности, земельный налог).

В зависимости от *формы возложения налогового бремени* налоги могут быть прямыми и косвенными. Этот вопрос в настоящее время относится к числу актуальных. Российская Федерация переходит к активному использованию косвенных налогов.

*Прямые налоги,* в отличие от косвенных, непосредственно обращены к налогоплательщику — его доходам, имуществу, другим объектам налогообложения. Юридический и фактический плательщик в этом случае совпадают в одном лице.

Исторически прямые налоги — наиболее ранняя форма налогообложения. Возникли, например, подушный, поземельный, подо-мовый налоги. В настоящее время в Российской Федерации прямыми налогами являются подоходный, земельный налоги, налоги с имущества и др., составляющие большую часть среди всех налогов действующей системы. При такой форме взимания ясно видно, кто сколько платит в казну.

*Косвенное налогообложение* отличается от этой формы своей замаскированностью. Налог в этом случае устанавливается в виде надбавки к цене реализуемых товаров, и в результате этого не связан непосредственно с доходом или имуществом фактического плательщика. Закон возлагает юридическую обязанность внесения суммы налога в казну на предприятие, производящее или реализующее товары, оказывающее услуги, за счет выручки. Фактически же бремя уплаты налога возложено на потребителя, который приобретает эти товары (услуги) по ценам, повышенным на сумму косвенного налога. Такими косвенными налогами являются введенные в стране с 1992 г. акцизы, налог на добавленную стоимость, налог с продаж, действовавший в течение 1991 г. и вновь введенный в 1998г.

Экономисты и политики считают, что косвенные налоги несправедливы, поскольку чем беднее человек, тем большую долю своего дохода он отдает государству в виде этих налогов.

Однако в западных странах косвенные налоги по сей день находят широкое применение. Чем объясняется предпочтение, отдаваемое такой форме налогообложения? Прежде всего, это наиболее удобная для мобилизации доходов в казну форма, позволяющая оперативно и регулярно получать крупные суммы. Помимо того, в ней заложены и возможности воздействия на экономику, стимулирования или сдерживания производства по тем или иным направлениям, возможности регулирования потребления, при этом — быстрого реагирования на экономические процессы. Важен при использовании этого механизма комплексный анализ последствий его применения, учет особенностей экономики страны. Не случай

но в развитых капиталистических странах при всех негативных сторонах косвенного налогообложения оно не противодействует развитию экономики.

Помимо рассмотренной классификации Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» подразделил налоги на три вида в зависимости от их территориального уровня: федеральные налоги; налоги субъектов Российской Федерации; местные налоги. Налоговый кодекс (гл. 2) в качестве равнозначного выражению «налоги и сборы субъектов Российской Федерации» ввел в отношении этих платежей термин «региональные». Хотя последний и не отличается четкостью, закрепление в законодательстве дает основание пользоваться им при характеристике соответствующих платежей.

К *федеральным,* налогам действующие нормы Закона РФ «Об основах налоговой системы» (ст. 19) отнесены:

— налог на добавленную стоимость;

— акцизы на отдельные группы и виды товаров;

— налог на доходы банков;

— налог на доходы от страховой деятельности;

— налог с биржевой деятельности (биржевой налог);

— налог на операции с ценными бумагами;

— подоходный налог (налог на прибыль) с предприятий;

— подоходный налог с физических лиц;

— налоги, зачисляемые в дорожные фонды (это налог с владельцев транспортных средств, налог на реализацию горюче-смазочных материалов, налог на пользователей автомобильных дорог, налог на приобретение автотранспортных средств);

— налог с имущества, переходящего в порядке наследования и дарения;

налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте;

— налог на игорный бизнеса;

— налог на отдельные виды транспортных средств. Кроме налогов к федеральным отнесены несколько сборов и иных платежей:

— государственная пошлина;

— таможенная пошлина;

— гербовый сбор;

— платежи за пользование природными ресурсами, зачисляемые в бюджеты разных уровней в порядке и на условиях, предусмотренных законодательными актами Российской Федерации о недрах;

— отчисления на воспроизводство минерально-сырьевой базы, зачисляемые в специальный Федеральный (бюджетный) фонд воспроизводства минерально-сырьевой базы;

—сбор за использование наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний;

— сбор за пограничное оформление;

— плата за пользование водными объектами;

— сборы за выдачу лицензий и право на производство и оборот этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции.

Часть платежей из приведенного перечня зачисляются в федеральный бюджет: налог на добавленную стоимость, акцизы, таможенная пошлина и др. (с возможными отчислениями в нижестоящие бюджеты).

Подоходный налог с физических лиц закон предписывает использовать для регулирования бюджетов субъектов РФ и местные бюджеты, которым его поступления передаются в виде отчислений.

Другая часть налогов, иных платежей (государственная пошлина, налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения) предназначена для зачисления в местные бюджеты, или в бюджеты разных уровней в соответствии с установленным законодательными актами РФ порядком (налог на покупку иностранных денежных знаков, налог на игорный бизнес).

Таким образом, *федеральные налоги отличают следующие особенности.* Они устанавливаются законодательными актами Российской Федерации; взимаются на всей ее территории; круг плательщиков, объекты налогообложения, ставки налога, порядок зачисления в бюджет или во внебюджетный фонд определяются законами Российской Федерации. Это не исключает зачисления их не только в федеральный бюджет, но и бюджеты другого уровня.

К налогам субъектов Федерации отнесены:

*—* налог на имущество предприятий, который закон обязывает зачислять равными долями в бюджеты субъектов Федерации и местные бюджеты по месту нахождения плательщика;

— лесной доход;

— сбор на нужды образовательных учреждений, взимаемый с юридических лиц и используемый через бюджет целевым назначением на дополнительное финансирование образовательных учреждений.

В 1998 г. этот перечень дополнен еще двумя налогами:

— налог с продаж;

— единый налог для определенных видов деятельности.

Часть платежей данной группы (налог на имущество предприятий, лесной доход), как и федеральные налоги, устанавливается законодательными актами Российской Федерации и взимается на всей ее территории. Однако их конкретные ставки определяются органами государственной власти субъектов Федерации, если иное не будет установлено законом Российской Федерации. Они зачисляются в соответствующие бюджеты, а также могут быть переданы полностью или частично в местные бюджеты.

В отношении иных платежей (сбор на нужды образовательных учреждений, налог с продаж и единый налог на вмененный доход) предусмотрен другой порядок. Они устанавливаются и вводятся в действие представительными органами государственной власти субъектов Российской Федерации в соответствии с законодательством РФ. При этом в случае введения налога с продаж не взимается налог на нужды образовательных учреждений. При введении единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности не взимается ряд платежей федерального и местного уровня.

Самая многочисленная группа — *местные налоги и сборы.* В числе налогов:

— налог на имущество физических лиц;

— земельный налог;

— налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне;

— налог на рекламу;

— налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров;

— налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы.

Помимо них в данную группу входит значительное число всевозможных сборов.

Платежи данной группы различаются между собой по порядку установления и взимания.

Так, налог на имущество физических лиц, земельный налог и регистрационный сбор с физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью, устанавливаются законодательными актами Российской Федерации и взимаются на всей ее территории. При этом их конкретные ставки определяются законодательством субъектов РФ или решениями органов местного самоуправления, если иное не предусмотрено законами РФ.

Налог на содержание жилищного фонда и объектов жилищно-культурной сферы имеет соответствующее целевое назначение.

Налог на строительство промышленных объектов и курортный сбор могут быть введены органами местного самоуправления, на территории которых находится курортная местность.

Кроме того, *по решению представительных органов* местного самоуправления могут устанавливаться следующие платежи:

— налог на рекламу с юридических и физических лиц;

— налог на перепродажу автомобилей, вычислительной техники и персональных компьютеров с юридических и физических лиц;

— целевые сборы с граждан и предприятий, учреждений, организаций на содержание милиции, на благоустройство территории, на нужды образования и другие цели;

— сбор с владельцев собак, уплачиваемый физическими лицами;

— лицензионный сбор за право торговли винно-водочными изделиями с юридических и физических лиц;

— лицензионный сбор за право проведения местных аукционов и лотерей;

— сбор за выдачу ордера на квартиру;

— сбор за парковку автотранспорта с юридических и физических лиц;

— сбор за право использования местной символики, вносимый производителями продукции;

— сбор за участие в бегах и на ипподромах с юридических и физических лиц;

— сбор за выигрыш на бегах;

— сбор с лиц, участвующих в игре на тотализаторе на ипподроме;

— сбор со сделок, совершаемых на биржах, за исключением сделок, предусмотренных законодательными актами о налогообложении операций с ценными бумагами;

— сбор за право проведения кино- и телесъемок;

— сбор за уборку территорий населенных пунктов;

— сбор за открытие игорного бизнеса с юридических и физических лиц;

— сбор за право торговли.

С *введением* законодательным органом власти субъекта РФ *налога с продаж* не должны взиматься многие из перечисленных местных налогов и сборов: налог на строительство объектов производственного назначения в курортной зоне, сбор за право торговли, налог на перепродажу автомобилей и др., в общем количестве 16 платежей.

Перечисленные платежи относятся к источникам доходов местных бюджетов.

Необходимо подчеркнуть, что законодательство РФ закрепляет исчерпывающий перечень налогов, сборов и других платежей, отнесенных к налоговой системе. Дополнения к Закону «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. особо подчеркивают эту характеристику налоговой системы РФ. В соответствии с ними органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством РФ, равно как и повышать ставки установленных налогов и налоговых платежей. По смыслу данной нормы и упомянутого Закона в целом это ограничение, помимо органов государственной власти, распространяется и на органы местного самоуправления. Следовательно, на территории Российской Федерации действует единая система налоговых доходов, перечень которых, независимо от их уровня, закрепляется законодательством РФ. Такая позиция закреплена и в НК РФ, согласно которому не могут устанавливаться региональные или местные налоги и (или) сборы, не предусмотренные им (п. 5 ст. 12).

Таким образом, законодательство РФ закрепило порядок установления налогов и сборов и других платежей, исходящий из принципа единства их системы и прерогативы представительных органов государственной власти и местного самоуправления на установление всех этих платежей независимо от их уровня.

*Установление налогов* означает принятие компетентным органом власти решения о порядке введения данного платежа в пределах определенной территории в качестве источника доходов государственной или муниципальной казны с указанием круга плательщиков, объектов налогообложения, размеров и сроков уплаты.

Органы власти того или иного уровня в соответствии с законодательством решают все перечисленные вопросы, или отдельные из них. С установлением налогов связан и вопрос о предоставлении льгот. При этом органы государственной власти субъектов Федерации и местного самоуправления могут предоставлять дополнительные льготы по налогообложению, помимо установленных в соответствии с законодательством Российской Федерации, только в пределах сумм налогов, зачисляемых в соответствующие бюджеты.

После введения в действие части второй НК РФ систему налогов и сборов составят следующие платежи, предусмотренные ст. 13,14 и 15 части первой Налогового кодекса.

Федеральные налоги и сборы:

1) налог на добавленную стоимость;

2) акцизы на отдельные виды товаров (услуг) и отдельные виды минерального сырья;

3) налог на прибыль (доход) организаций;

4) налог на доходы от капитала;

5) подоходный налог с физических лиц;

6) взносы в государственные социальные внебюджетные фонды;

7) государственная пошлина;

8) таможенная пошлина и таможенные сборы;

9) налог на пользование недрами;

10) налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;

11) налог на дополнительный доход от добычи углеводородов;

12) сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами;

13) лесной налог;

14) водный налог;

15) экологический налог;

16) федеральные лицензионные сборы. *Региональные налоги и сборы:*

1) налог на имущество организаций;

2) налог на недвижимость;

3) дорожный налог;

4)транспортный налог;

5) налог с продаж;

6) налог на игорный бизнес;

7) региональные лицензионные сборы.

При введении в действие налога на недвижимость прекращается действие на территории соответствующего субъекта Российской Федерации налога на имущество организаций, налога на имущество физических лиц и земельного налога.

Местные налоги и сборы:

1) земельный налог;

2) налог на имущество физических лиц;

3) налог на рекламу;

4) налог на наследование или дарение;

5) местные лицензионные сборы.

**Налоговое право Российской Федерации, его источники**

Общественные отношения, возникающие в связи с установлением и взиманием налогов, регулируются нормами финансового права, которые в своей совокупности представляют одно из его подразделений (или подотраслей) — *налоговое право.* Эти отношения являются предметом налогового права.

Таким образом, налоговое право — это совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению и взиманию налогов в бюджетную систему и в предусмотренных случаях — внебюджетные государственные и муниципальные целевые фонды с организаций и физических лиц. Естественно, что налоговое право существует и как соответствующая категория правовой науки.

Вместе с тем термин «налоговое право» применяется и в других аспектах: а) как отрасли законодательства, включающей в себя не только упомянутые нормы финансового права, но и других отраслей права (административного, гражданского, уголовного и др.), касающиеся системы налогообложения, контроля и ответственности в этой сфере; б) как соответствующей учебной дисциплины, изучаемой обособленно от финансового права, например в рамках спецкурса. Такой подход в современных условиях возросшей роли налогов и налоговой деятельности также имеет полезные стороны, поскольку способствует углубленному комплексному изучению данных вопросов.

Состав *источников налогового права* (как подотрасли финансового права) определяется принципом федерализма и действием местного самоуправления в стране.

Главными источниками налогового права являются федеральные законы, принятые на их основе законы субъектов Российской Федерации, акты представительных органов местного самоуправления. Все они базируются на *конституционных нормах,* закрепивших исходные положения налогового права. Конституция РФ относит установление общих принципов налогообложения на территории страны к сфере совместного ведения Федерации и ее субъектов (п. «и» ч. 1 ст. 72). Вопросы федеральных налогов и сборов относятся к ведению федеральных органов государственной власти. В пределах, предусмотренных федеральным законодательством, вопросы налогообложения на своей территории регулируются субъектами РФ. Акты органов местного самоуправления, принимаемые на основе законодательства РФ и субъектов РФ, действуют на территории соответствующего муниципального образования.

Если международным договором РФ установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные законодательством РФ, то применяются *международные нормы и правила* (ч. 4 ст. 15 Конституции РФ).

Исключительно важную роль в формировании источников налогового права сыграл Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. Законодательный акт подобного содержания появился в истории СССР и Российской Федерации впервые. Его особенность состоит в том, что он комплексно урегулировал налоговые отношения, определил общие, наиболее существенные положения налогового права в едином нормативном акте, а именно: принципы построения налоговой системы РФ и ее содержание, т.е. перечень налогов, их классификацию, порядок установления налогов; обязанности и права налогоплательщиков, их ответственность; полномочия налоговых органов и их должностных лиц; обязанности банков и ответственность их должностных лиц в области налогообложения. Таким образом, он явился предшественником принятого в 1998 г. Налогового кодекса РФ, введенного в действие с 1 января 1999 г. (за исключением части статей, установивших новую систему налогов и сборов).

Положения названного Закона конкретизированы в законодательных актах, относящихся к определенным видам налоговых платежей. Более подробно порядок взимания налогов предусматривается в инструкциях по применению законов, издаваемых Государственной налоговой службой РФ (с 25 декабря 1998 г. — Министерством РФ по налогам и сборам) по согласованию с Министерством финансов РФ, а в соответствующих случаях — Государственным таможенным комитетом РФ или с его участием. Однако акты названных федеральных органов исполнительной власти субъектов РФ и местного самоуправления не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

*Закон о* каждом конкретном налоге содержит следующие *основные элементы.*

1. Определение круга *плательщиков* (налогоплательщиков), их основных признаков. К ним относятся организации (юридические лица, филиалы и иные обособленные подразделения юридических лиц) и физические лица, на которые в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налог.

2. Определение *объекта налогообложения,* т.е. того предмета, на который начисляется налог. Это могут быть доходы (прибыль), стоимость определенных товаров, отдельные виды деятельности, имущество и другие объекты. В целях уточнения объекта налогообложения может быть определена *налоговая база* (т.е. его стоимостная, физическая или иная характеристика).

3. В определенных случаях требуется указать единицу налогообложения, т.е. часть объекта налогообложения, при помощи которой исчисляется налог (например, 1 кв. м земли, 1 га пашни и др.).

4. *Ставка,* т.е. размер налога, который взимается с единицы налогообложения или объекта налогообложения в целом.

Ставки могут быть выражены в разных формах и в разной зависимости от изменений объекта налогообложения.

Так, они могут быть выражены в процентах и твердых денежных суммах, в их сочетании. Применяются *пропорциональные* ставки, т.е. не изменяющиеся в зависимости от увеличения или уменьшения объекта налогообложения, и *прогрессивные,* размер которых зависит от количественной характеристики объекта налогообложения (при его увеличении увеличивается и ставка налога).

5. Определение *сроков уплаты* налогов в течение года. Они предусматриваются по каждому из видов налогов особо.

В необходимых случаях при установлении налога в нормативном правовом акте могут предусматриваться *налоговые льготы* и основания для использования их налогоплательщиком.

*Льготы по налогам и сборам —* это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность полного или частичного освобождения от данного платежа. Льготы не могут носить индивидуального характера. Однако в исключительных случаях допускается установление индивидуальной налоговой льготы нормативными правовыми актами законодательства РФ, субъектов РФ и нормативными актами органов местного самоуправления в отношении налогов и сборов соответствующего уровня в части, поступающей соответственно в федеральный, региональный или местный бюджет.

Большую роль в формировании налогового права призван выполнить его важнейший источник — *Налоговый кодекс РФ.*

Введенная в действие часть первая НК РФ предусматривает общие принципы налогообложения и сборов; виды налогов и сборов, взимаемых в РФ; основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов; основные начала установления налогов 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 совершения налоговых правонарушений; порядок обжалования действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц.

Существенное значение для развития налогового права имеет закрепление в НК РФ *основных начал законодательства о налогах и сборах* (ст. 3). Они исходят из конституционных положений о правах человека и гражданина, принципах рыночных экономических отношений, государственной целостности Российской Федерации, разграничении полномочий между органами государственной власти Федерации, ее субъектов и органов местного самоуправления. К таким основным началам отнесены следующие:

— обязанность каждого лица уплачивать только законно установленные налоги и сборы. При этом законодательство должно основываться на признании всеобщности и равенства налогообложения, фактической способности налогоплательщика к уплате налога;

— недопустимость дискриминационного характера налогообложения и разного его применения исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных различий между налогоплательщиками;

— недопустимость произвольных налогов и сборов, не имеющих экономического основания, и препятствующих реализации гражданами своих конституционных прав;

— недопустимость установления налогов и сборов, нарушающих единое экономическое пространство РФ, либо препятствующих не запрещенной законом экономической деятельности налогоплательщика;

— недопустимость возложения обязанности уплачивать налоги и сборы, а также иные платежи, обладающие их признаками, если они не предусмотрены Налоговым кодексом либо установлены в ином порядке, чем это им определено;

— необходимость формулирования законодательства таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком размере он должен платить;

— толкование в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустранимых сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах.

# Налоговые правоотношения. Субъекты налогового права

Налоговые правоотношения — это урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу установления и взимания налогов с организаций и физических лиц.

Правоотношения по поводу установления налогов предшествуют правоотношениям, возникающим в связи с взиманием налогов. В них участвуют органы государственной власти РФ, ее субъектов и органы местного самоуправления соответственно предусмотренному законодательством порядку установления налогов разных территориальных уровней и закрепленному в Конституции РФ разграничению предметов ведения Российской Федерации и субъектов РФ, правовому статусу муниципальных образований. Кроме

того, в связи с установлением налогов возникают правоотношения между представительными и исполнительными органами власти.

Установленные в законном порядке налоги реализуются через налоговые правоотношения, которые возникают по поводу взимания этих налогов с организаций и физических лиц.

*Основным содержанием* налогового правоотношения в этом случае является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему или внебюджетный государственный (местный) фонд денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки, а обязанность компетентных органов — обеспечить уплату налогов.

Невыполнение налогоплательщиками своей обязанности влечет за собой причинение материального ущерба государству или муниципальному образованию, ограничивает их возможности по реализации своих функций и задач. Поэтому законодательство предусматривает строгие меры воздействия на лиц, допустивших такое правонарушение, чтобы обеспечить выполнение таких обязанностей.

В налоговых правоотношениях участвуют: налогоплательщики, налоговые органы и кредитные организации — банки, которые принимают и зачисляют налоговые платежи на счета соответствующих бюджетов. Они являются носителями юридических прав и обязанностей в данных отношениях, т.е. субъектами налогового права.

В Законе РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. впервые был дан обобщенный перечень прав и обязанностей участников налоговых правоотношений. Причем при характеристике налогоплательщиков Закон не разделяет их на юридические и физические лица, закрепляя их статус общими нормами. Конкретизированы же права и обязанности налогоплательщиков в законодательных и иных актах, относящихся к каждому конкретному налоговому платежу.

Налоговый кодекс РФ уточнил состав участников налоговых правоотношений, а также содержание их прав и обязанностей.

Так, помимо налогоплательщиков, названы *налоговые агенты* и *сборщики налогов* (ст. 24 и 25). Налоговые агенты — это лица, на которые возложены обязанности по исчислению, удержанию и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов (в частности, предприятия и учреждения в отношении налогов из заработной платы работников). Сборщики налогов, в качестве которых могут выступать государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и

должностные лица, осуществляющие прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов и перечисление их в бюджет (например, органы связи). Права и обязанности сборщиков налогов подлежат дальнейшему правовому урегулированию. Кроме того. Кодекс ввел в круг возможных участников налоговых правоотношений *представителя налогоплательщика* (гл. 4).

Кодекс в перечне обязанностей налогоплательщиков выделил две группы: а) общие для организаций и физических лиц обязанности; б) дополнительные к ним обязанности налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей.

В *первую группу* входят следующие обязанности налогоплательщиков:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена Кодексом;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах;

4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

5) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных Кодексом, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

7) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренных Кодексом;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций — также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

*Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели —* помимо этих обязанностей, должны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

— об открытии или закрытии счетов — в десятидневный срок;

— о всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

— о всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, — в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;

— 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 — в срок не позднее десяти дней с момента такого изменения.

Учитывая различия между налогами и сборами, Кодекс не отождествляет обязанности налогоплательщиков с *обязанностями плательщиков сборов, о* которых говорится особо: они обязаны уплачивать законно установленные сборы, а также нести иные обязанности, установленные законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, на первом месте называется обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы. Такая обязанность имеет конституционный характер: в ст. 57 Конституции РФ закреплено, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

Вместе с тем налогообложение некоторых субъектов может быть заменено другой формой выполнения данной обязанности. Это касается субъектов предпринимательской деятельности (инвесторов) в области пользования недрами. При заключении между ними, с одной стороны, и государством в лице компетентных органов, с другой, *соглашения о разделе полученной продукции,* взимание ряда налогов и других обязательных платежей (НДС, акцизов и др.) заменяется передачей государству части продукции на условиях соглашения в соответствии с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продукции» от 30 декабря 1995 г.

Налоговым кодексом РФ урегулированы и *обязанности налоговых агентов,* за неисполнение которых они несут ответственность. К обязанностям этих участников налоговых правоотношений отнесено:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

2) в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;

3) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

*Обязанность налогоплательщика по уплате налога возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных законодательным актом о налогах и сборах.* Так, основанием возникновения обязанности уплатить какой-либо налог является прежде всего наличие у него соответствующего объекта налогообложения. Другие обязанности связаны и обусловлены этой основной обязанностью.

Налоговый кодекс (ст. 44) установил следующие *основания прекращения обязанности по уплате налога и (или) сбора:*

1) уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

2) возникновение обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;

3) смерть налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;

4) ликвидация организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Неспособность юридического лица — коммерческой организации или индивидуальных предпринимателей уплаты налогов является основанием для признания этого лица в установленном за-

коном порядке *банкротом.* Если юридическое лицо ликвидируется в судебном порядке или по решению собственника, то обязанность уплаты недоимки по налогу возлагается на ликвидационную комиссию.

*Налогоплательщики (плательщики сборов)* имеют права, которые направлены на то, чтобы обеспечить им возможность защиты своих прав и интересов. Налоговый кодекс (ст. 21), расширив и уточнив их, закрепил следующие права налогоплательщиков (и плательщиков сборов):

1) получать от налоговых и других уполномоченных государственных органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

2) получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пеней, штрафов;

6) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налога;

10) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу;

12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

13) требовать соблюдения налоговой тайны;

14) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Этот перечень не является исчерпывающим. Кодекс подчеркивает, что налогоплательщики имеют также иные права, установленные Кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Особо отмечается, что плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

*Основной задачей налоговых органов* является обеспечение поступления налогов в бюджетную систему и внебюджетные фонды в установленные сроки и в соответствии с установленными ставками. Эта обязанность реализуется через широкий круг их прав и обязанностей.

*Налоговые органы* наделены на основании Налогового кодекса РФ следующими *правами* (ст. 31):

— требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по установленным формам, служащие основаниями для исчисления и уплаты налогов;

— проводить налоговые проверки;

— производить выемку при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений;

— вызывать в налоговые органы налогоплательщиков или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов;

— приостанавливать операции по счетам в банках налогоплательщиков и налоговых агентов и налагать арест на их имущество;

— осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода производственные, складские, торговые и иные помещения и территории;

— определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет, расчетным путем на основании имеющейся у них информации, а также данных по иным аналогичным налогоплательщикам в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений;

— требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов и их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах;

— взыскивать недоимки по налогам, сборам и пени в порядке, установленном Кодексом;

— контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

— требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков и налоговых агентов и инкассовых поручений и распоряжений налоговых органов о списании сумм налогов и пеней;

— требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов;

— привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

— вызывать в качестве свидетелей лиц для проведения налогового контроля;

— заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

— создавать налоговые посты.

Кроме того, налоговые органы вправе предъявлять *в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:*

*— о* взыскании налоговых санкций с лиц, совершивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

— о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

— о ликвидации организации;

— о взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням, числящейся за дочерними предприятиями, с соответствующих основных предприятий;

— о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и об инвестиционном налоговом кредите и в других случаях. *В круг обязанностей налоговых органов входит:*

*—* соблюдение законодательства о налогах и сборах;

— осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативным правовых актов;

— ведение в установленном порядке учета налогоплательщиков;

— проведение разъяснительной работы по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатное информирование налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, разъяснение порядка заполнения отчетности и исчисления и уплаты налогов и сборов;

— осуществление возврата или зачета излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;

— соблюдение налоговой тайны;

— направление налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также налогового уведомления и требования об уплате налога и сбора.

Министерство РФ по налогам и сборам и его территориальные органы ведут единый государственный реестр налогоплательщиков. Правила его ведения утверждены постановлением Правительства РФ от 10 марта 1999 г.

При выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение преступления в области налогообложения, налоговые органы обязаны в десятидневный срок направить материалы в *органы налоговой полиции* (ст. 32 НК РФ).

*Аналогичные права и обязанности имеют таможенные органы* в связи с взиманием налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу.

Важная роль в реализации законодательства о налогах и сборах принадлежит *банкам.* В Законе РФ «Об основах налоговой системы» впервые на законодательном уровне были специально урегулированы обязанности и ответственность банков в области налогообложения. Теперь такие нормы содержатся в Налоговом кодексе РФ (ст. 60, 86, 132—136 и др.), получив более детальное содержание с рядом уточнений и изменений.

Банки выполняют в области налогообложения обязанности по *исполнению поручений налогоплательщика и налогового агента на перечисление налогов и сборов и решений налогового органа о взыскании налогов и сборов.* В связи с этим банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика (налогового агента) на перечисление налога в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды), а также решение налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика или иного обязанного лица в

порядке очередности, установленной гражданским законодательством.

Поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения или решения, если иное не предусмотрено настоящим. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

За неисполнение или ненадлежащее исполнение названных обязанностей НК РФ устанавливает ответственность банков.

В связи с проведением налоговыми органами учета налогоплательщиков в целях налогового контроля банки не вправе открывать счета организациям и индивидуальным предпринимателям без предъявления свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а также обязаны сообщить об открытии или закрытии этих счетов в налоговый орган в пятидневный срок.

НК РФ (ст. 132—135) содержит перечень *видов нарушений банком* обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. К ним относятся:

нарушение порядка открытия счета налогоплательщику (в частности, открытие счета без предъявления свидетельства о постановке налогоплательщика на учет в налоговом органе);

нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора;

неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или налогового агента;

неисполнение банком решения о взыскании налога;

непредставление налоговым органом сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика — клиента банка.

Ответственность банков за эти нарушения законодательства установлена Кодексом в виде санкций, выраженных в разных формах: в твердых денежных суммах (нарушение порядка открытия счета влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.); в начислении пеней (за нарушение сроков исполнения поручения о перечислении налогов и сборов применяется взыскание пеней в размере одной стопятидесятой ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2% за каждый день просрочки); в процентах от суммы, перечисленной банком с нарушением решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (20%), и др.