**Состав, принципы исчисления и взимания местных налогов и сборов**

**Введение**

В современной теории налогового права к принципам налогообложения относят базовые идеи и положения, применяемые в налоговой сфере, основополагающие начала налогового права, руководящие положения права, исходные направления, основные начала, определяющие суть всей системы, отрасли или института права. Эти общие начала находят свое выражение непосредственно в нормах налогового права.

Одной из проблем развития науки налогового права является определение сущности понятия «налогообложение». В научной литературе можно встретить различные дефиниции данного понятия, но большинство исследователей полагают, что под налогообложением следует понимать «форму функционирования системы налогов и сложную подсистему государственного управления», «деятельность государства по установлению и взиманию налогов».

Как подчеркивает Г.В. Петрова, общественные отношения в сфере налогообложения непосредственно связаны с государственным налоговым контролем и управлением экономическим и социальным развитием общества через механизм налогообложения. Данные отношения, охватывающие разнообразные сферы, составляют предмет налогового права.

Несмотря на преобладание экономического подхода в решении тех или иных налоговых проблем, отношения и социальные связи, возникающие при установлении и взимании налогов, регулируются в первую очередь правовыми нормами. А это фактически означает, что на определенном этапе совокупность данных норм, находя свое закрепление в нормативных актах различного уровня, взаимодействуя между собой и постоянно развиваясь, образует налоговое право. Последнее следует понимать как совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения.

**1. Сущность налоговой системы, принципы и функции налогов**

Государство, выражая интересы общества в различных сферах жизнедеятельности, вырабатывает и осуществляет соответствующую политику – экономическую, социальную, экологическую, демографическую и другие. За счет налоговых взносов формируются финансовые ресурсы государства, аккумулируемые в его бюджете и внебюджетных фондах. Налогообложение основывается на 15 социальных законах, законе о бюджете и налоговом кодексе.

Налоги – обязательные сборы и платежи, взимаемые государством с физических и юридических лиц в бюджеты соответствующего уровня или во внебюджетные фонды по ставке, устанавливаемой в законодательном порядке. Выплаты принудительны и безвозмездны.

Налоги – гибкий инструмент воздействия на находящуюся в постоянном движении экономику: они помогают поощрять или сдерживать определенные виды деятельности, направлять развитие тех или иных отраслей промышленности, воздействовать на экономическую активность предпринимателей, сбалансировать платежеспособный спрос и предложение, регулировать количество денег в обращении.

Налоговая система РФ представлена совокупностью налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке на территории страны; целевыми отчислениями в около 15 государственных внебюджетных фондов; компетенцией органов государственной власти в области налогового регулирования и способами их взаимодействия между собой; методами исчисления налогов, а также налоговым контролем. При формировании налоговой системы исходят из ряда принципов: 1. Виды налогов, порядок их расчетов, сроки уплаты и ответственность за уклонение от налогов имеют силу закона. 2. Сочетание стабильности и гибкости налоговой системы должны обеспечить соблюдение экономических интересов участников общественного производства. Правила применения налогов должны быть стабильны: ставки, виды, элементы налоговой системы должны меняться при изменении экономических условий редко, т. к. это позволяет планировать деятельность 3. Обязателен механизм защиты от двойного налогообложения. 4. Налоги должны быть разделены по уровням изъятия. 5. Ставки налогообложения должны быть едиными для всех предприятий. Равные доходы при равных условиях их получения должны облагаться одинаковыми по величине налогами. С равных доходов при разных условиях их получения должны взиматься разные налоги. 6. Единая налоговая ставка должна дополняться системой налоговых льгот, носящей целевой и адресный характер, связанный с социальной сферой, стимулированием НТП, защитой окружающей среды. Как правило, обязательна активная поддержка предпринимательства. 7. Система налогообложения должна быть комплексной при умелом сочетании разных способов налогообложения. Объекты налогообложения разнообразны: психологически легче платить много маленьких налогов, чем один большой. 8. Обязательны простота, равномерность, точность, удобство по форме, экономность сбора, избежание чрезмерной тяжести. Налоги по способу взимания бывают прямыми и косвенными. Прямые налоги взимаются государством непосредственно с доходов и имущества налогоплательщиков. Объектом налога выступает доход (зарплата, прибыль, процент и т.п.) и стоимость имущества налогоплательщиков (земля, основные средства и т.п.).

Косвенные налоги устанавливаются в виде надбавок к цене товаров или тарифов на услуги (акцизы, НДС , таможенные пошлины, налог с продаж). Эти налоги начисляются предприятию для того, чтобы оно удерживало их с других налогоплательщиков и сдавало финансовому ведомству.

В зависимости от характера ставок различают регрессивные, пропорциональные и прогрессивные налоги. Прогрессивный налог – это налог, который возрастает быстрее, чем прирастает доход. Для разных по величине доходов устанавливается несколько шкал налоговых ставок.

Регрессивный налог характеризуется взиманием более высокого процента с низких доходов и меньшего процента с высоких доходов. Это такой налог, который возрастает медленнее, чем доход. Косвенные налоги чаще всего регрессивные.

Пропорциональный налог – это, когда применяется единая ставка для доходов любой величины. Пропорциональный налог может оказаться регрессивным: если из реально получаемых доходов вычесть обязательные затраты, останется дискреционный доход, который может вырасти или уменьшиться после введения новых налогов.

В зависимости от органа власти, в распоряжение которого поступают те или иные налоги, различают государственные и местные. К государственным налогам относятся подоходный, на прибыль, таможенные пошлины. Основным видом местного налога является имущественный налог.

Налоги по их использованию делятся на общие и специальные. Общие налоги предназначены для финансирования текущих и капитальных расходов государственных и местных бюджетов без закрепления за каким-либо определенным видом расходов. Специальные налоги имеют целевое назначение.

Законодательством установлено, что объектами налогообложения являются: прибыль, доход, стоимость определенных товаров, добавленная стоимость продукции, имущество юридических и физических лиц, передача имущества, отдельные операции, отдельные виды деятельности, минимальная месячная оплата труда и др.

Налоги в зависимости от источников их покрытия группируются следующим образом: 1) налоги, расходы по которым относятся на себестоимость продукции (работ, услуг) – земельный налог, страховые взносы; 2) налоги, расходы по которым относятся на выручку от реализации продукции (работ, услуг) – НДС , акцизы, экспортные тарифы; 3) налоги, расходы по которым относятся на финансовый результат – налог на прибыль, на имущество предприятия, на рекламу, некоторые целевые сборы; 4) налоги, расходы по которым покрываются из прибыли, оставшейся в распоряжении предприятий – лицензионный сбор за право торговли, сбор со сделок, совершаемых на биржах. Способ реализации общественного назначения налогов как инструмента стоимостного распределения и перераспределения доходов выражается функциями налогов.

Первой и наиболее последовательно реализуемой функцией налогов выступает фискальная функция, которая состоит в формировании денежных доходов государства на содержание государственного аппарата, армии, развитие науки и техники, поддержку детей, пожилых и больных людей, для покрытия расходов на образование, детские дома, на здравоохранение, строительство государственных сооружений, дорог, защиту окружающей среды.

Другая функция налогов – экономическая, которая состоит в воздействии через налоги на общественное воспроизводство, поощряя, ограничивая или контролируя различные процессы.

Льготы поощряют развитие того, за что они даются, например, если не облагать часть прибыли на развитие новой техники, то поощряется технический прогресс, на благотворительность – решаются социальные проблемы.

Если увеличивать налоги на сверхприбыль, то контролируется движение цен на товары и услуги. С ростом налогов доходы в казну уменьшатся, т.к. часть предпринимателей разорится, часть уйдет в теневую экономику, стимулы к труду угаснут.

Совершенство налоговой системы зависит от эластичности спроса и предложения на товар или услугу. Продавцы перекладывают уплату налогов на покупателей, когда спрос неэластичен. Если неэластично предложение, то налоги перекладываются на продавцов.

Когда размеры налогов разумны, известно их назначение, от их уплаты, как правило, не уклоняются. Известны три способа увеличения налоговых поступлений в бюджет: расширение круга налогоплательщиков; увеличение числа объектов, с которых взимается налог; повышение налоговых ставок. Ставки налогов должны быть столь высокими, чтобы предотвратить инфляцию, но в то же время столь низкими, чтобы стимулировать вложения капитала, обеспечивать развитие производства.

Предельный уровень налогообложения определяется по следующим признакам: 1) если при очередном повышении налоговой ставки поступления в бюджет растут непропорционально медленно или сокращаются; 2) если снижаются темпы экономического роста, уменьшаются долгосрочные вложения капитала, ухудшается материальное положение населения; 3) если растет «теневая» экономика, т.е. скрытое или явное уклонение от налогов. Основные характерные черты налоговой системы сведены в таблицу 7.

В системе налогообложения существуют разнообразные льготы, например, освобождение от налога на ряд лет, снижение ставок налогов, вычитание из налогооблагаемой базы расходов, в которых заинтересовано государство, установление скидок при образовании разных фондов, возврат ранее уплаченных налогов, налоговый кредит или отсрочка платежей налогов, необлагаемый минимум, изъятие определенных элементов из обложения, освобождение от уплаты отдельных категорий налогоплательщиков и др.

В случае нарушения налогового законодательства налогоплательщик несет ответственность в виде взыскания всей суммы сокрытого(заниженного) дохода, либо суммы налога за иной сокрытый объект налогообложения, а также штрафа в размере той же суммы и пени в размере одной трехсотой части ставки рефинансирования за каждый день просрочки. Повторное или умышленное сокрытие (устанавливается судом) наказывается в 2-х и 5-и кратном размере.

Налоговый кодекс предусматривает эволюционное реформирование налоговой системы, установление такого уровня налогов, который смогут выдержать налогоплательщики, но при этом не пострадает бюджет. Должна быть обеспечена определенность, предсказуемость и прозрачность налоговой системы. Происходит корректировка льгот, остаются преимущественно только инвестиционные и социальные льготы.

Для предприятий малого бизнеса, организаций розничной торговли, сферы обслуживания населения и организаций, для всех, кто оказывает платные услуги возможен переход на упрощенную систему налогообложения.

#### 2. Основные виды налогов

В России, согласно п. 1 статьи 19 Закона «Об основах налоговой системы в РФ» налог на прибыль (доход) предприятий относится к федеральным налогам. Предусмотрено, что он является регулирующим бюджетным источником, т.е. часть поступающего налога может передаваться в бюджеты российских регионов.

Плательщиками налога на прибыль являются предприятия – юридические лица, их филиалы, иностранные юридические лица. Налогообложению подлежит прибыль от реализации продукции (работ, услуг), прибыль от реализации основных фондов и иного имущества и прибыль от внереализационных операций. Прибыль (убыток) от реализации продукции (работ, услуг) определяется как разница между выручкой от реализации продукции (работ, услуг) без налога на добавленную стоимость и акцизов и затратами на производство и реализацию, включаемыми в себестоимость продукции (работ, услуг).

Доходы по ценным бумагам, от игорного бизнеса, от посреднической деятельности выделяются из валовой прибыли и облагаются по другой ставке. Субъекты Федерации самостоятельно определяют ставки налога на прибыль. Федеральный налог составляет 13% и по закону территориальный максимально 22% (посреднический 30%). Примерами льгот по налогу на прибыль является 100% уменьшение сумм налога на прибыль для общественных организаций инвалидов и специализированных протезно-ортопедических компаний, применение метода ускоренной амортизации, что является предоставлением льготы с условием целевого использования денег на приобретение основных средств. Налоговые льготы не должны уменьшать сумму налога, исчисленную без льгот более, чем на 50%. Налог на прибыль в России уплачивается в авансовом порядке. Существенные льготы по налогу на прибыль имеют малые предприятия. Вновь созданные малые предприятия первые два года не уплачивают налог на прибыль, если занимаются производством и переработкой сельскохозяйственной продукции, товаров народного хозяйства, стройматериалов, лекарств, жилищным строительством, включая ремонт при условии выручки от этой деятельности 70%, третий год 25%, 4 год 50% (выручка 90%). При прекращении деятельности налог возвращается и увеличивается на процент ЦБ. Механизм расчета налогооблагаемой прибыли изображен в таблице 8.

Налог на добавленную стоимость (НДС ) – это косвенный налог на товары и услуги, у которого есть входной налог, уплаченный поставщикам и выходной, начисленный на собственный оборот. В облагаемый оборот входит почти все: стоимость реализованной продукции, работ, услуг, финансовая помощь от других предприятий, средства, полученные от взимания штрафов, взыскания пеней, авансы по экспорту, убытки предприятия, бартерные операции, проценты за предоставление денег в кредит. При исчислении облагаемого оборота по товарам, с которых взимаются акцизы, таможенные пошлины, в него включается сумма акцизов и таможенных пошлин.

Действующим законодательством установлен перечень оборотов, не облагаемых НДС , а также перечень продукции, товаров, работ, услуг, освобождаемых от обложения этим налогом. К таким оборотам, в частности, относятся товары (работы, услуги) производимые и реализуемые лечебно-производственными мастерскими при психиатрических и психоневрологических учреждениях, общественными организациями инвалидов.

Плательщиками НДС являются юридические и физические лица (конечные плательщики). Не уплачивают налог физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица (до выхода налогового кодекса).

В настоящее время ставки НДС установлены в следующих размерах: 10% по продовольственным (кроме подакцизных) товарам, товарам для детей по перечню, утвержденному Правительством РФ и 20% по остальным товарам (работам, услугам), включая подакцизные продовольственные товары. С 1.01.97 в РФ введен метод счетов-фактур, который регламентирует процесс оформления расчетных документов за товары, работы, услуги так, что недостаточно выделить налог, нужно еще иметь налоговую счет-фактуру.

Сумма НДС , подлежащая взносу в бюджет, определяется как разница между суммами налога полученного от покупателей за реализованные им товары (работы, услуги), и суммами налога уплаченными поставщикам.

Акцизы – косвенные налоги, включаемые в цену товара – введены Законом РФ от 6.12.91 №1993–1 «Об акцизах». В соответствии с этим законом акцизами облагаются следующие товары (продукция): спирт этиловый из всех видов сырья, спирт винный, спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяк, шампанское, вино натуральное, другие алкогольные напитки, пиво, табачные изделия, ювелирные изделия, бензин автомобильный, легковые автомобили. Ставки акцизов по подакцизным товарам являются едиными на всей территории РФ и даются в виде приложений к закону.

Сумма акцизов, подлежащая взносу в бюджет, определяется как разница между суммами акциза, исчисляемыми по облагаемым акцизами оборотам, и суммами акциза, уплаченными поставщикам за подакцизные товары. Законом введен зачетный механизм по акцизам. Так, если при покупке спирта уплачен акциз, а спирт использован на изготовление неподакцизной продукции (медикаментов), то сумма акцизов возмещается из бюджета.

В соответствии с Инструкциями Госналогслужбы РФ объектом налогообложения являются основные средства, нематериальные активы, запасы и затраты, находящиеся на балансе предприятия-плательщика. Основные средства, нематериальные активы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы для целей налогообложения учитываются по остаточной стоимости.

Для целей налогообложения определяется среднегодовая стоимость имущества предприятия. Эта стоимость за отчетный период определяется путем деления на 4 суммы, полученной от сложения половины стоимости имущества на 1 января отчетного года и на первое число следующего за отчетным периодом месяца, а также суммы стоимости имущества на каждое первое число всех остальных кварталов отчетного периода. Предельный размер налоговой ставки на имущество предприятия не может превышать 2% от налогооблагаемой базы, а по решению местных органов власти этот процент может быть установлен в меньшем размере.

Налог на имущество предприятия относится на финансовые результаты. Плательщиками подоходного налога являются физические лица, как имеющие, так и не имеющие постоянного места жительства в РФ. Объектом налогообложения у граждан является совокупный доход, полученный в календарном году как в денежной, так и натуральной форме (зарплата, премии, вознаграждения, дивиденды, распределение прибыли, подарки, абонементы, питание, подписка, оплата за детей в детских учреждениях и т.д.). В состав совокупного дохода граждан также включаются суммы материальных и социальных благ, предоставляемых предприятиями персонально своим работникам и суммы материальной выгоды по заемным средствам и вкладам в банках.

В совокупный годовой доход не включаются все виды пенсий, выплачиваемые в соответствии с пенсионным законодательством РФ, выходные пособия, выплачиваемые при увольнении, компенсационные выплаты работникам, выплачиваемые им в пределах норм (командировочные, полевое довольствие, использование личных автомобилей в служебных целях).

У физических лиц, доход которых в течение года не превысил 5000 рублей облагаемая сумма уменьшается на сумму дохода в двукратном размере установленного законом минимального размера оплаты труда и такие же суммы на содержание детей и иждивенцев ежемесячно. Когда совокупный доход достигнет 5000 рублей и 1 копейки до 20000 рублей льготы определяются в размере однократного установленного законом минимального размера оплаты труда. В таблице дана шкала подоходного налога с облагаемого совокупного дохода, полученного в календарном году.

По подоходному налогу даются льготы на жилищное строительство один раз в жизни за трехлетний период не более 5000 кратного размера минимальной оплаты труда.

Примером местных налогов может быть земельный налог. Объектом обложения земельным налогом являются земельные участки, предоставленные юридическим лицам и гражданам. Земельный налог исчисляется исходя из площади земельного участка, облагаемого налогом и утвержденных местными органами власти ставок земельного налога на основе нормативной цены земли в рублях за гектар.

Одним из самых существенных по объему поступающих платежей местных налогов является налог на рекламу. Плательщиками налога на рекламу являются рекламодатели. Ставка налога на рекламу составляет до 5% от стоимости рекламных работ и услуг у рекламодателя. Другими примерами местных налогов являются местные сборы со сделок, совершаемых на биржах, сборы за право торговли, целевые сборы на содержание милиции и другие подобные цели.

Законодательство о налогах и сборах, действующее с 1992 года, формируется в условиях недостаточно глубокой проработки теоретических основ его построения для современного этапа развития экономики России.

За годы функционирования налоговой системы в Российской Федерации в законодательство о налогах и сборах было внесено значительное количество изменений и дополнений, в определенной степени улучшающих его, и этот объективный процесс продолжается. «Искусство обложения налогами, как одного из «плодов цивилизации» созревает медленно».

С момента развития рыночных отношений в России заговорили о Налоговом кодексе Российской Федерации\*1 (НК РФ), как о наиболее предпочтительной форме налогового законодательства, обеспечивающей системный подход к решению проблем налогообложения. В России большинство отраслей права кодифицировано\*2. Часть первая НК РФ раскрывает основные положения налоговой политики и основные принципы налогового права, то есть правовую концепцию налоговых отношений в России, основываясь на Конституции Российской Федерации и общих принципах права (свободе, демократии, равноправии, социальной справедливости, гуманизме, законности, ответственности).

В соответствии с задачами, которые ставились перед НК РФ, налоговая система Российской Федерации (в законодательстве Российской Федерации отсутствует определение понятия «налоговая система»; в теории налогов этот вопрос не имеет однозначного толкования) должна стать более справедливой, понятной, единой и обеспечивающей сбалансированность общегосударственных и частных интересов. Для реализации этих задач необходимо умело сочетать экономические интересы, возможности и потребности основных субъектов налоговых правоотношений, а также политико-экономический и юридический аспекты. Это, применяя терминологию научно-экономической литературы ХIХ века, – политическое искусство.

О том, насколько реализуются в НК РФ задачи, поставленные перед ним, покажет время, ибо показатели эффективности налогов как метода мобилизации доходов в бюджет для финансирования государственных расходов, определяются, как показывает исторический опыт налогообложения многих стран, соответствием видов налогов, методов их исчисления, способов взимания, форм контроля, организации контролирующих органов и т.д. (условий для налогообложения) состоянию экономического и политического развития общества, а также уровню общественного сознания.

Необходимость внесения корректировок в часть первую НК РФ очевидна, и она уже ведется. Обратим внимание читателей на следующий аспект. Государство организует налогообложение посредством права. «Право не может быть иным, чем экономический строй и обусловленное им культурное развитие общества». Но потенциал воздействия права на развитие экономических отношений особенно значителен, когда действие права соответствует общему ходу общественного развития, способствуя ему. Именно с этих позиций, как нам представляется, надо подходить к корректировке части первой НК РФ, облекая налоги в правовые формы (налоговые платежи). Это в настоящее время особенно актуально, так как практика сигнализирует о принципиальных расхождениях экономистов и юристов на всех этапах работы, связанной с налогами. Прав И. Горский: «Две четко выраженные тенденции («оправдательная» – судов и «обвинительная» – налоговых органов) говорят прежде всего о пропасти, лежащей между судами и налоговыми органами, в подходе к делу. Такого разнонаправленного и углубляющегося разрыва быть не должно: ведь и те, и другие действуют в рамках одного и того же права».

**3. Общие положения**

В соответствии с НК РФ законодательство о налогах и сборах (ст. 1) объединяет НК РФ, федеральные законы о налогах, законы и другие нормативно-правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами власти субъектов Российской Федерации и нормативно-правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами самоуправления. При этом следует иметь в виду различие понятий «законодательство Российской Федерации о налогах и сборах» и «законодательные акты о налогах и сборах». Последнее понятие уже первого, так как оно не включает нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления, как не входящие в систему органов государственной власти (ст. 12, 65 Конституции Российской Федерации). Понятие «нормативные правовые акты о налогах» шире, чем «законодательство о налогах и сборах», так как объединяет не только акты законодательных (представительных) органов власти всех трех уровней, но и органов государственного управления. «Кодекс не относит к законодательству о налогах и сборах акты Президента Российской Федерации, Правительства РФ, органов исполнительной власти иных уровней». Иначе говоря, указы Президента Российской Федерации, постановления Правительства РФ, нормативные правовые акты иных органов исполнительной власти Российской Федерации и органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, а также исполнительных органов местного самоуправления, принятые по вопросам налогообложения, не входят в понятие «законодательство о налогах и сборах». Вместе с тем НК РФ четко определены полномочия органов исполнительной власти по изданию конкретных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения. Тем самым ограничена возможность регулирования налоговых отношений подзаконными актами. С введением в действие части первой НК РФ ни Правительство РФ, ни Минфин России, ни МНС России не смогут принять и ввести в действие ни один нормативный акт в области налогообложения, кроме поименованных в НК РФ (ст. 4). «Акты Правительства РФ, министерств и ведомств являются источниками налогового права, однако не входят в состав законодательства о налогах и сборах, то есть являются подзаконными актами».

Целесообразность и правомерность исключения актов исполнительной власти из налогового законодательства воспринимается оппонентами неоднозначно. Необходимость в подзаконных актах объективна и обусловлена, во-первых, тем, что в законе не может и не должно быть детализации норм и, во-вторых, процедура по регулированию возникших в практике вопросов налогообложения подзаконными актами более оперативна по сравнению с законодательным процессом. Трудно не согласиться с высказыванием И. Горского: «В нашей ситуации, когда и условия меняются быстро, и законы пишутся плохо, просто необходим инструмент быстрой корректировки налогов, который не укладывается в фундаментальный кодекс». Достаточно аргументированно пишет на эту тему и Б. Степанков.

В НК РФ сформулированы принципы налогообложения и сборов (ст. 1) и основные принципы (начала) законодательства о налогах и сборах (ст. 3). Это разные принципы. Необходимо обратить внимание читателей на то, что общие принципы налогообложения и сборов, сгруппированные в семь блоков, раскрываются в части первой НК РФ, а основные принципы (начала) законодательства о налогах – в части второй Кодекса, в которой раскрывается содержание элементов конкретного налога. Основные принципы (начала) «являются ориентиром, в первую очередь, для государства и законодателя, которые формируют национальный режим налогообложения и налоговую политику». Содержание этих принципов зависит от конкретных социально-экономических условий и культуры народа. Вместе с тем необходимо отметить, что, определяя основные начала (принципы), следует руководствоваться не только классическими принципами налогообложения, сформулированными А. Смитом (как это сделано в НК РФ), но и финансовыми принципами достаточности и эластичности налогообложения, сформулированными спустя 100 лет немецким экономистом А. Вагнером, представителем социально-политического направления в науке. В основу современных налоговых систем положены совокупность принципов А. Смита и А. Вагнера, обеспечивающих гармонизацию государственных и частных интересов. «Налоги – атрибут, монопольная прерогатива и необходимое условие существования государства», и они должны быть достаточными для удовлетворения общих потребностей в условиях рыночной экономики. Созвучно с этим теоретическим постулатом звучит тезис – «На нынешнем этапе налоговые доходы государства являются главным фактором стабильности социально-экономической ситуации в стране».

Не останавливаясь на всех принципах, которые сформулированы в НК РФ недостаточно четко и определенно, обратим внимание читателей на принцип, согласно которому «все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)» (п. 7 ст. 3 НК РФ). Введение в законодательство о налогах и сборах этого принципа, основанного на ст. 49 Конституции Российской Федерации, неоднозначно оценивается оппонентами НК РФ и вызывает оправданную острую дискуссию. Говоря о введении в налоговое законодательство этого принципа, в изложении которого имеются понятия, требующие соответствующей оценки, целесообразно напомнить положение постановления Конституционного суда Российской Федерации от 08.10.1997 N13-П, согласно которому законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать требования того, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Это созвучно с положениями из теории налогов. Приведем два положения. «Язык законов, устанавливающих подати, и распоряжений, разъясняющих применение законов, должен быть точен, удобопонятен, дабы не вызывать недоразумений» 13. «Неопределенность – худшее из всех зол, какие только можно себе вообразить для податного законодательства», – писал итальянский ученый финансист Ф. Нитти.

Логично считать, что в условиях несовершенного законодательства и уровня общественного сознания «презумпция правоты налогоплательщика» позволит налогоплательщику поступать наиболее выгодным для себя образом, так как практически закрепляется «презумпция правоты налогоплательщика» при толковании НК РФ, нормы которого, к сожалению, не всегда однозначно понятны, конкретны и согласованы между собой. Имеются основания говорить о том, что введение принципов «презумпции правоты налогоплательщика» и «презумпции невиновности налогоплательщика» (п. 6, ст. 108 НК РФ) не в полной мере обеспечивают реализацию поставленных перед НК РФ задач.

По вопросу действия актов законодательства о налогах и сборах во времени необходимо знать, что любой федеральный закон обладает юридической силой, если он принят Государственной Думой Федерального Собрания, одобрен Советом Федерации, подписан Президентом Российской Федерации и опубликован в «Российской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации». В отношении актов законодательства о налогах и сборах установлены дополнительные (по сравнению с другими федеральными законами) условия их введения. При общем правиле вступления в силу законов 10 дней спустя после их опубликования акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. При этом в отношении налогов (не сборов) установлено еще одно условие – не ранее 1-го числа очередного налогового периода по налогу.

НК РФ в целом обратной силы не имеет. Вместе с тем, реализуя в налоговом законодательстве принцип, закрепленный в ст. 54 Конституции Российской Федерации о том, что закон, устанавливающий или отягчающий ответственность, обратной силы не имеет, данный Кодекс распространяет действие некоторых «защищающих» налогоплательщиков норм на отношения, возникшие до его введения, что является проявлением гуманности законодательства (п. 2, 3, 4, ст. 5 НК РФ).

О понятийном аппарате. Этому посвящена ст. 11 НК РФ. Однако понятийный аппарат «разбросан» по всему Кодексу и будет иметь место и в части второй НК РФ, что представляется нелогичным.

Идеология НК РФ основана на том, что исходя из принципа единства российской правовой системы понятийный аппарат для целей налогообложения должен вписаться в правовую систему России. Иначе говоря, понятийный аппарат для целей налогообложения свойственен в основном гражданско-правовой доктрине, за исключением некоторых уточнений и дополнений. Вопрос дискуссионный. Одной из проблем была и остается в настоящее время проблема взаимосвязи и разграничения сфер регулирования гражданским и налоговым законодательством.

В принципе оснований для споров в вопросах понятийного аппарата возникать не должно. «Ни одна отрасль права, в том числе гражданская или налоговая, не должны претендовать на универсальность. У каждой есть предмет, и в рамках этого предмета они должны функционировать». Но проблемы тем не менее остаются.

Целесообразно привести достаточно аргументированные положения в этой части. «Налоговое право при определении результатов хозяйствования связано с законодательством, регулирующим условия и формы хозяйствования. Определить форму, метод извлечения дохода в той или иной деятельности можно только на основе анализа гражданско-правовых, а не налоговых норм». Поэтому определенные предпосылки рассматривать налоговые отношения как сходные с гражданско-правовыми имеются. Действительно, налоговые отношения складываются в экономической сфере общественной жизни, где в качестве доминирующих прочно закрепились гражданско-правовые отношения. Ярко выраженный обязательственный характер взаимоотношений участников и тесная связь с предпринимательской сферой обусловили достаточно распространенную практику отождествления налоговых правоотношений с гражданско-правовыми.

Однако несмотря на кажущееся внешнее сходство налоговые отношения по своей правовой природе далеки от гражданско-правовых отношений. Налоговые правоотношения основаны на неравенстве сторон, поскольку в качестве властной стороны здесь выступает государство в лице налоговых органов, в качестве другой стороны – налогоплательщик. Взаимоотношения указанных сторон регулируются между собой императивно, они определены законом и не зависят от воли сторон. Гражданские правоотношения основаны на равенстве участников отношений, которые вступают в правоотношения друг с другом по своей воле (за рядом исключений, оговоренных в ГК РФ). Не случайно же согласно п. 3 ст. 2 ГК РФ гражданское законодательство не применяется к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым. Тем не менее определенное взаимодействие норм налогового и гражданского законодательства, отражающих соответствующие правоотношения, неизбежно.

С введением НК РФ в вопросе соотношения налогового законодательства с гражданским возникли дополнительные основания для споров. В частности это касается проблем очередности платежей, сроков исковой давности, определения взаимозависимых лиц и т.д. По вопросу толкования норм интересно привести высказывание академика Б. Топорнина, директора Института государства и права Российской Академии наук: «Если речь идет о таких нормах налогового права, которые используют гражданско-правовые понятия, то они должны толковаться исходя из целей, содержания и других характеристик соответствующего налогового закона. Гражданское право как бы отступает на задний план. Впрочем, это – общее правило толкования закона в любой отрасли права». В таком же ключе написана статья доктора юридических наук Л. Щенниковой «Злоупотребление правом (дух и буква закона)». Логично и вполне аргументированно в этом же духе, но только в отношении толкования договора в соответствии с ГК РФ, на который законодатель ориентировался при регулировании многих аспектов налоговых правоотношений, пишет И. Горский.

В соответствии с постановлением Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума ВАС РФ от 11.06.1999 №41/9 после введения НК РФ, разъяснено, что «++ при уяснении для целей налогообложения значения института, понятия или термина гражданского, семейного или другой отрасли законодательства суд при рассмотрении спора не применяет положения соответствующей отрасли законодательства только в том случае, когда в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное определение данного института, понятия или термина для целей налогообложения» (п. 1 ст. 11 НК РФ). К сожалению, понятийный аппарат для целей налогообложения, мягко говоря, недостаточен.

Резюмируя рассматриваемый вопрос, следует отметить, что необходим комплексный подход в корректировке и гражданского, и налогового законодательства.

Налоговый кодекс исчерпывающим образом определяет участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Во-первых, это налогоплательщики и плательщики сборов; во-вторых, государство в лице представляющих его интересы налоговых органов, органов, пользующихся правами налоговых органов, финансовых органов; в-третьих, налоговые агенты и сборщики налогов и сборов, которые выступают в отношениях с налогоплательщиками и плательщиками сборов в качестве фискальных агентов государства, а в отношениях с государством имеют статус, аналогичный статусу налогоплательщиков. Последними изменениями и дополнениями, внесенными в часть первую НК РФ, в число участников налоговых отношений включены ФСНП России и ее территориальные подразделения, государственные внебюджетные фонды (после введения части второй НК РФ, единого социального налога необходима поправка), а банки, по непонятным аргументам, остались вне участия в налоговых правоотношениях.

В НК РФ наряду с термином «иные уполномоченные органы» (ст. 9 НК РФ) используется термин «иные лица» (ст. 106 НК РФ). К ним относятся лица, обязанности которых установлены Кодексом – регистрирующие органы, банки, свидетели, эксперты, специалисты, понятые и др. Речь идет о разных субъектах, на чем делается просто акцент.

Одним из дискуссионных, можно сказать главным, системообразующим при реформировании налоговой системы оказался вопрос определения налога (ст. 8 НК РФ). Исходя из постановления Конституционного суда Российской Федерации от 17.12.1996 №20П для дискуссий, по нашему мнению, оснований не должно быть.

Необходимо еще раз привести цитируемые неоднократно в периодической печати положения. В соответствии с названным Постановлением налог является необходимым условием существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества. Однако дефиниция налога, мягко говоря, не отражает этот смысл и нуждается в уточнении. В ней в наибольшей степени должны быть отражены объективность, необходимость и обязательность налога. Изречения двух ярких мыслителей: Ф. Аквинского (ХIII в.) «Налоги – это дозволенная форма грабежа» и А. Смита (ХVIII в.) «Налоги для тех, кто их выплачивает, признак не рабства, а свободы» – показывают необходимость и объективность налогов. Сегодня в странах с развитой рыночной экономикой и со сложившейся налоговой культурой налоги рассматривают как плату за цивилизацию, осознанную необходимость, а мы – как форму отчуждения на рубеже XX–XXI веков.

В НК РФ разграничены понятия «налоги» и «сборы». Разграничение сделано в соответствии с Конституцией Российской Федерации (ст. 72). Кодексом регулируются сборы только налогового характера. Наука налогового права проводит различия между налогами и сборами. Порядок уплаты, последствия неуплаты и другие аспекты регулирования у налогов и сборов различны. Многие понятия, применимые к налогам (налогоплательщик, налоговый агент, объект налогообложения), не применимы к сборам. Однако, принимая во внимание, что предусмотренные в НК РФ сборы обладают основными признаками налога с определенной особенностью их исчисления и уплаты, нормы НК РФ распространяются как на налоги, так и на сборы, за исключением случаев, указанных в нем. Следует отметить, что дефиниция сбора, данная в НК РФ, по нашему мнению, соответствует содержанию сборов, предусмотренных в нем. Это лицензионные сборы, государственная пошлина.

НК РФ устанавливает 28 налогов – 16 федеральных, 7 региональных и 5 местных. Много говорится в настоящее время о сокращении количества налогов. Необходимость решения задачи упрощения налоговой системы с целью ее унификации, рационализации не означает, что количество налогов должно быть минимальным. Для полного использования потенциальной базы хозяйства нужна разветвленная система налогов. Большое количество налогов не обязательно должно вести к тяжелому налоговому бремени, которое поддается разумному регулированию элементами самих налогов. История налогообложения свидетельствует о значительном сокращении налогов и их упрощении в ХХ веке по сравнению с XIX веком. В отношении перечня налогов, предусмотренных НК РФ, можно дискутировать не по количеству, а в разрезе их видов.

Определение перечня налогов. Вопрос об объектах налогообложения всегда служил предметом дискуссии. И после введения в действие НК РФ выдвигаются идеи об отказе от тех или иных налогов, уплату которых трудно контролировать. Предлагаются разные варианты перечня налогов, как правило, без какого-либо научного обоснования. Ориентирами при решении вопроса о перечне налогов, методах взимания и т.д. по логике должны быть уровень обеспечения удовлетворения в финансировании общественно-необходимых затрат и «наименьшие» жертвы для роста производительных сил, а также реализация в налогообложении равномерности распределения налогового бремени.

О распределении полномочий между органами власти по вопросам налогообложения в условиях демократического, федеративного правового государства (ст. 12 НК РФ).

В НК РФ установлен исчерпывающий закрытый перечень региональных и местных налогов и сборов, что должно воспрепятствовать процессу формирования разных налоговых схем в регионах и на местах, возникновению конфликтных ситуаций в результате межбюджетного соперничества и способствовать сохранению единства нашей страны.

Полномочия в налоговой сфере между органами законодательной власти Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и местным самоуправлением распределяются исходя из того, что все федеральные, региональные и местные налоги и сборы являются элементами единой налоговой системы Российской Федерации, влияющей на функционирование единого рынка России. При этом предусматривается установление правовых механизмов взаимодействия всех элементов единой налоговой системы Российской Федерации.

Органы законодательной власти субъектов Российской Федерации и представительные органы местного самоуправления имеют право самостоятельно вводить и прекращать действие региональных и местных налогов (сборов), принимать самостоятельные решения по установлению и введению налогов в рамках, определенных НК РФ. Классификация налогов и сборов на федеральные, региональные и местные (ст. 13, 14, 15 НК РФ) соответствует разделению полномочий законодательных (представительных) органов государственной власти Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления по введению или отмене налогов или сборов на соответствующей подведомственной территории. Обратим внимание читателей на следующий аспект. В соответствии с постановлением Конституционного суда Российской Федерации от 21.03.1997 понятие «установление налогов и сборов» применительно к субъектам Российской Федерации и органам местного самоуправления имеет иной юридический смысл по сравнению с федеральным законодателем. Последний устанавливает только элементы федеральных налогов и сборов в соответствии со ст. 17 НК РФ «Общие условия установления налогов и сборов», то есть определяет налогоплательщиков, объект налогообложения, налоговую базу, налоговый период, налоговую ставку, порядок исчисления и сроки уплаты налога, льготы. Установление налога субъектом Российской Федерации или органом местного самоуправления означает его право самостоятельно решать вопрос о введении налога, предусмотренного НК РФ, с конкретизацией элементов налога согласно данным им полномочиям, то есть определять соответствующие недостающие элементы налога (налоговых льгот, налоговой ставки в установленных НК РФ пределах, порядка и сроков уплаты налога, форм отчетности).

В НК РФ раскрываются понятия обязательных элементов налога: объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога и порядок и сроки уплаты налога, а также необязательный, факультативный элемент налога – налоговые льготы. Конкретное содержание составляющих, то есть элементов налога, дается и в части второй НК РФ. Причем по федеральным налогам содержание всех элементов должно быть представлено в части второй НК РФ, а по региональным и местным налогам отдельные элементы будут раскрыты в части второй НК РФ, а другие, недостающие, – в нормативно-правовых актах органов законодательной (представительной) власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

Не придерживаясь последовательности в компоновке норм НК РФ, которая желает оставлять лучшего, проанализируем коротко содержание элементов налога, что представляется логичнее. Вначале сделаем акцент на понятиях – налогоплательщики, организации, юридические лица, филиалы и обособленное подразделение организации (ст. 19, 11 и 83 НК РФ). Главный вывод, который можно сделать в такой последовательности из данного рассмотрения состоит в том, что понятие «юридические лица» по тексту НК РФ не применяется, используется термин «организации» и филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций не признаются самостоятельными субъектами права, то есть налогоплательщиками. Они только выполняют обязанности организаций по уплате налогов и сборов по своему местонахождению. Это не относится к филиалам и т.д. иностранных юридических лиц. Рассмотрим в общем плане объект налогообложения (ст. 38 НК РФ), налоговую базу (ст. 53 НК РФ), налоговый период (ст. 55 НК РФ) и льготы (ст. 56 НК РФ). Под объектом налогообложения понимаются юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог (получение дохода, совершение работы, услуги, оборот по реализации, владение имуществом, совершение сделок купли-продажи имущества и т.д.). Уместно замечено: «Указание в п. 1 ст. 38 НК РФ на то, что объект налогообложения имеет стоимостную, количественную или физическую характеристики, является избыточным; его следует отнести к дефектам юридической техники». В НК РФ приведен не исчерпывающий перечень объектов, что следует считать оправданным. При этом каждый налог должен иметь самостоятельный объект, что не означает невозможность использования одного объекта для двух и более налогов. Для однозначного понимания вопросов, касающихся объекта, необходим более четкий понятийный аппарат (имущество, работы, услуги, товары).

Для исчисления налога (налогового оклада – суммы налога, уплачиваемого одним субъектом с одного объекта) необходима налоговая база, которая количественно выражает объект налогообложения и не обязательно в стоимостной форме, в разных формах. «Налоговая база, по сути, представляет собой объект налогообложения, подвергшийся необходимой корректировке и «готовый» для применения налоговой ставки и исчисления суммы подлежащего уплате налога». Это определение, на наш взгляд, удачно сформулировано для понимания различия и связи объекта и облагаемой базы. В действующих законах о конкретных налогах различие этих понятий размыто.

Сроки уплаты налогов. Часть первая НК РФ не предусматривает уплату налогов в виде авансов, за исключением когда налоговый период делится на несколько отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Эта норма не корреспондирует с ежемесячной уплатой единого социального налога, налога с доходов физических лиц, по которым налоговый период установлен один календарный год.

Налоговый период следует отличать от отчетного. Согласно п. 1 ст. 55 НК РФ «Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате». Иначе говоря, «налоговый период – это срок, в течение которого формируется налоговая база» и определяются обязанности по налогу: ведение учета, представление отчетов, деклараций, иных документов, уплата сумм налога, сбора, пени, а в случаях нарушения законодательства о налогах устанавливаются обязанности по применению налоговых санкций. В целях равномерного поступления налогов налоговый период применительно к отдельным налогам может быть разделен на несколько отчетных периодов, по каждому из которых на налогоплательщика возлагается обязанность по уплате платежей (промежуточных, авансовых) по налогу. Налоговый период для конкретных налогов, судя по смыслу НК РФ, устанавливается в части второй НК РФ. При делении налогового периода на отчетные возникают вопросы возможности применения налоговых санкций в случае неполного исчисления налога за отчетный период. Во взаимоувязке соответствующих норм ответа нет.

Льготы – это «система распределения бюджетных денег без зачисления в бюджет».

Все налоговые льготы имеют одну цель – сокращение размера налогового обязательства налогоплательщика. В налоговом законодательстве предусмотрены следующие виды льгот:

– необлагаемый минимум налогообложения;

– изъятие из налогообложения определенных составляющих налоговой базы;

– освобождение от уплаты налогов отдельных категорий плательщиков;

– понижение налоговых ставок;

– целевые налоговые льготы;

– вычет из налогового оклада; скидки с суммы налога;

– льготы, направленные на стимулирование развития малых форм предприятий, и т.д.

Льготы – это предмет острых дискуссий. Аргументы оппонентов можно изложить следующим образом. С одной стороны, налоговые льготы являются рыночным методом регулирования экономики. Льготы были, есть и будут. Они помогают решать отдельные социально-экономические вопросы, делают налоговую систему более гибкой по отношению к отдельным категориям налогоплательщиков.

С другой стороны налоговые льготы нарушают один из основных принципов налоговой системы – принцип справедливости по отношению к участникам экономической деятельности, которые не пользуются налоговыми привилегиями. Льготный режим для одних налогоплательщиков в условиях дефицита бюджета означает дополнительное налоговое бремя для других. Кроме того, налоговые льготы усложняют технологию взимания налога. Огромное количество льгот превращает контроль за соблюдением налогового законодательства в неоправданно сложную задачу, оставляя множество лазеек для ухода от налогов. И с этой точки зрения система налогов превращается в систему пособий и, таким образом, размывается налоговая политика как таковая. Кроме того, льготы поощряют лоббизм (поддержку).

Недостатки применения льгот, конечно, могут быть нивелированы более эффективным их регулированием. Опыт показывает, что в современной российской налоговой практике льготы зачастую не приводят к тем результатам, на которые рассчитывают законодатели при их введении. Предоставление, на первый взгляд, не существенных для доходов бюджета исключений для узких групп плательщиков, создает каналы для «легального» уклонения от налогообложения большой массы налогоплательщиков. Каждая налоговая льгота является мощным стимулом для развития того вида деятельности, на который она распространяется. Это связано с тем, что экономическая активность перетекает именно к льготным видам деятельности. В результате даже в случае роста ВВП в целом, налоговые поступления могут снижаться, так как рост может достигаться в основном за счет не облагаемой налогами деятельности.

Предоставление налоговых льгот должно стимулировать соблюдение налоговой и финансовой дисциплин, а не развитие теневого сектора и финансовых махинаций, и вводиться они должны крайне осмотрительно и в увязке с экономической ситуацией. Одни налоговые льготы не способны переломить негативные тенденции в инвестиционном процессе. Эффективность налоговых льгот резко снижается в нестабильной обстановке. Трудно рассчитать результат налоговых льгот, если одновременно с их введением происходит хаотичное движение других экономических факторов. Налоговый регулятор действует эффективно только в случае, если он встроен в целостную программу экономического развития страны.

В экономике современной России, на наш взгляд, явно переоценивается роль налогового фактора как орудия экономической политики. Налоги не единственный регулятор экономики. Налоги только аккумулируют средства в бюджет, а орудием экономической, в частности финансовой, политики они могут быть только в сочетании с государственными расходами и другими регуляторами экономики. Решение проблемы собираемости налогов находится не столько внутри налоговой системы, сколько вне ее, ибо налоговая система представляет собой рефлекс экономических отношений (из научной теории налогов).

НК РФ не допускает предоставление льгот индивидуального характера. Введение института отказа от льготы требует теоретической проработки. При этом следует иметь в виду разъяснение о том, «что при возникновении споров о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает его отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде»\*1. Несмотря на это разъяснение, вопросы остаются. Об этом достаточно убедительно написано почти во всех комментариях к Налоговому кодексу. Введение в действие главы 21 «Налог на добавленную стоимость» уточняет соответствующую статью части первой НК РФ (ст. 56), которая предусматривает подачу заявления об отказе от льготы не позднее 1-го числа налогового периода.

**4. Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах (п. 5 ст. 1 НК РФ)**

В соответствии со ст. 12 Конституции РФ местное самоуправление в пределах своих полномочий осуществляется самостоятельно, органы местного самоуправления не входят в систему органов государственной власти. К тому же, в отличие от федерального и регионального уровней, на местном уровне законы не издаются. Поэтому нормативные акты, принятые на местном уровне, не обозначаются как «законодательство», а в п. 4 ст. 1 НК РФ законодатель обозначает «нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах» как о системе правового регулирования налоговых отношений на местном уровне.

Однако, исходя из ст. ст. 8, 71, 72, 132 Конституции РФ, а также положений Федеральных законов «Об общих принципах самоуправления в РФ» и «О финансовых основах местного самоуправления в РФ», органы местного самоуправления могут самостоятельно устанавливать местные налоги и сборы в соответствии с федеральными законами. Поэтому положение п. 5 ст. 1 НК РФ о том, что местные налоги и сборы устанавливаются нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ, также следует применять с учетом принципов налогового федерализма, изложенных выше. Как было в **Определении Конституционного Суда РФ от 05.02.1998 №22-О**применительно к органам местного самоуправления понятие «установление налогов и сборов» имеет особый юридический смысл. Определение данного понятия возможно только с учетом основных прав и свобод человека и гражданина, закрепленных в ст. 34 и 35 Конституции РФ, а также конституционного принципа единства экономического пространства. Отсюда следует, что органы местного самоуправления не вправе устанавливать дополнительные налоги и сборы, не предусмотренные федеральным законом. Представительные органы местного самоуправления вправе самостоятельно решать лишь вопрос, вводить или не вводить те местные налоги, которые перечислены в ст. 21 НК РФ.

**Пленум ВАС РФ в п. 14 Постановления от 28.02.2001 №5 «О некоторых вопросах применения части первой НК РФ»** указал, что при рассмотрении споров судам следует учитывать положение, согласно которому дополнительные налоговые льготы по федеральным налогам могут быть установлены местным законодательством лишь в отношении сумм, подлежащих зачислению в местный бюджет, и только в случаях и порядке, предусмотренных федеральным законом.

Так, по одному из судебных дел было установлено, что местные органы самоуправления ввели на своей территории сбор за уборку территории только для юридических лиц. Физические лица, в том числе предприниматели в качестве плательщиков данного сбора обозначены не были, по причине нецелесообразности. Однако, в соответствии с подп. «х» п. 1 ст. 21 Закона РФ «Об основах налоговой системы в РФ» плательщиками сбора являются юридические и физические лица, являющиеся владельцами строений. Как указал по этому поводу суд, вопрос о плательщиках сбора и его размере урегулированы федеральным законодательством, а органы местного самоуправления правомочны лишь устанавливать данный сбор, не вмешиваясь в регулирование отношений по поводу плательщиков данного сбора. Соответствующее положение акта муниципалитета было признано недействующим **(Решение Арбитражного Суда Кемеровской области от 02.10.2003 №А27–7977/2003–5).**

Кроме того, представляется возможным *сделать вывод о том, что законно установленными на территории муниципальных образований могут считаться только те налоги и сборы, которые введены непосредственно представительными органами местного самоуправления и только в пределах, установленных НК РФ.*

Следует также иметь в виду, что под представительными органами местного самоуправления подразумеваются выборные органы местного самоуправления, обладающие правом представлять интересы населения и принимать от его имени решения, действующие на территории муниципального образования. В соответствии со ст. 15 Федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ» такими органами могут быть не только выборные органы, состоящие из депутатов, например, городская дума, собрания (сходы) граждан в случаях, предусмотренных уставом муниципального образования.

Так, в соответствии с данным положением, по одному из судебных дел было указано, что установление ставок земельного налога администрацией города, как исполнительным, а не представительным органом местного самоуправления противоречит п. 5 ст. 1 НК РФ **(Решение Арбитражного Суда Оренбургской области от 03–06.05.2003 №А47–2342/2002АК-28).**

Позиция тех судов, которые признают право за администрациями органов местного самоуправления, устанавливать некоторые элементы налогового обязательства, например, в части представления налоговых деклараций по местным налогам, представляется необоснованной, даже, несмотря на то, что такие полномочия делегированы им представительными органами самоуправления и закреплены в Уставе муниципалитета **(постановление ФАС ДО от 22.10.2003 №Ф03-А73/03–2/2434). С** нашей точки зрения Устав муниципального образования вообще не может содержать положений о полномочиях администрации в сфере налогообложения, которые федеральным законодательством отнесены к компетенции представительных органов местного самоуправления. Кроме того, нам представляется, что о возможности делегирования подобных полномочий, должно быть прямо указано в законодательстве о налогах и сборах. Недоучет вышеуказанных обстоятельств, привел, по нашему мнению, к принятию ошибочного судебного акта.

**Заключение**

Отмечая функциональное значение принципов налогового права, В.А. Парыгина и А.А. Тедеев указывают, что принципы права представляют собой систему координат, в рамках которой развивается соответствующая отрасль права, и одновременно являются вектором, определяющим направление развития этой отрасли, что особенно актуально для налогового права в условиях продолжающейся налоговой реформы, когда еще не выработана общепринятая концепция построения и развития налоговой системы Российской Федерации, не определены на государственном уровне ориентиры налоговой политики страны. В таких условиях именно принципы налогового права становятся теми ценностными ориентирами, вектором развития такого сложного социально-экономического феномена, как налоговая система.

Подчеркивая универсальное значение общих принципов налогового права, важно отметить, что они оказывают влияние не только на формирование всех налогово-правовых институтов, но и определяют основные направления совершенствования механизма налогообложения, включающие выявление специфики правовой природы налоговых платежей, взаимоотношения элементов налоговой системы, ключевые направления развития государственного регулирования налоговой сферы.

В зависимости от направленности действий и смысла решаемых задач в настоящее время выделяют основные принципы налогообложения, обеспечивающие реализацию и соблюдение:

– основ конституционного строя: публичности взимания налогов и сборов, приоритета финансовой цели, ограничения и специализации налогов и сборов, установления, изменения или отмены налогов и сборов законами, установления налогов и сборов в должной процедуре, ограничения форм налогового законотворчества;

– прав и свобод налогоплательщиков: юридического равенства плательщиков налогов и сборов, всеобщности налогообложения, равного налогового бремени, соразмерности налогообложения конституционно значимым целям ограничения прав и свобод;

– начал федерализма: единства налоговой политики, единства системы налогов и разделения налоговых полномочий.

Анализируя содержание перечисленных общих принципов налогового права, можно отметить, что большая их часть исходит из общих положений Конституции Российской Федерации, а также из ст. 3 части первой Налогового кодекса РФ.

Нельзя не отметить, что Постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 21 марта 1997 г. №5-П по делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» к числу правовых принципов, применяемых на федеральном, региональном и местном уровнях, были отнесены принципы обеспечения единой финансовой политики, включающей в себя единую налоговую политику; единство налоговой системы; равное налоговое бремя и установление налоговых изъятий только на основании закона. Данные принципы оказывают существенное влияние на развитие правовых основ налогообложения, суть которого сводится к возможности формирования налоговой политики государства, направленной на обеспечение эффективности функционирования представительных и правоприменительных органов государственной власти. Это дает возможность:

– определять качественный состав налоговой системы и разрабатывать правовые концепции изменения налогового законодательства;

– усиливать меры по укреплению налогового администрирования и защите прав и законных интересов участников налоговых правоотношений, включая развитие институтов налоговой ответственности, налоговой тайны, института «презумпции невиновности налогоплательщика»;

– формировать налоговое законодательство с учетом развития основных правовых институтов смежных отраслей права (гражданского, таможенного, экологического и других).

Таким образом, общие принципы налогового права следует определить как совокупность универсальных положений, позволяющих прогнозировать и формировать на научной основе развитие основных институтов налогового права и механизма правового регулирования налоговой системы Российской Федерации.

**Список используемой литературы**

1. Гражданский кодекс РФ. 4. 1,2 // М., ИНФРА-М. -2004.

2. Налоговое право. Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. – М.: Юристъ. – 2004.

3. Юткин Т.Ф. Налоги и налогообложение: Учебник для ВУЗов / М.: ИНФРА-М. – 2004.

4. Налоги: Учебное пособие // под ред. Д.Г. Черника. – М., Финансы и статистика. – 1999. –

5. Осетрова Н.И. Налоговый кодекс РФ (первая часть) о налогах и налоговой системе (материалы к изучению курса «Налоги и налогообложение»). М.: ФА. 2000.

6. Г'ончаренко Л.И. Грунина Д.К., Мельникова Н.П, Основы налогообложения. – М.: ФА, 1998.

7. Грунина Д.К., Ивченков Л.С. Государственные налоговые органы и органы налоговой полиции в Российской Федерации: Учеб. пособие. – М. Финансовая академия, 2000.

8. «Налоговый вестник». 2000, №6. С. 150.