Содержание:

Введение 2

1. Специальное и общее налоговое законодательство 4

2. Специфика нормативно-правовых актов о налогах и сборах 15

2.1. Несоответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах Налоговому кодексу Российской Федерации 15

2.2. Особенности вступления в силу актов налогового законодательства 17

2.3. Проблема обратной силы актов налогового законодательства 19

2.4. Процессуальный аспект налогообложения 21

3. Соотношение актов налогового законодательства и иных законов, устанавливающих налоговые льготы 24

Заключение 29

Список литературы 30

Введение

Тема данной работы – налоговые нормативно-правовые акты в системе российского законодательства. Прежде всего, определим базовые понятия. Итак, законодательство в широком смысле – “весь комплекс издаваемых уполномоченными правотворческими органами нормативных актов, важнейшим из которых является закон. В этом смысле законодательство представляет собой единую и слаженную систему, части которой взаимосвязаны и соподчинены”[[1]](#footnote-1). Необходимо различать систему законодательства и систему права. “Система права - объективное, обусловленное системой общественных отношений внутреннее строение национального права, заключающееся в разделении единой по своей социальной сущности и назначению в общественной жизни, внутренне согласованной совокупности норм права на определенные части, называемые отраслями права и институтами права. Крупные по объему и сложные по структуре отрасли подразделяются на подотрасли права”[[2]](#footnote-2). Таким образом, говоря о системе права, мы имеем в виду деление юридических норм на отрасли и институты, о системе законодательства – деление всего комплекса нормативно-правовых актов (законов, указов, постановлений и др.) на определенные части. *Налоговое закон*одательство является наиболее бурно развивающейся составной частью российской системы законодательства. Это объясняется спецификой социально-экономических реалий сегодняшней России. В последние годы на страницах печати вопросам отечественного налогообложения уделяется достаточно много внимания. Однако в основном, большинство книг и публикаций по этой теме, будь то экономическая или юридическая сторона, касаются в основном практического аспекта, без анализа теоретических проблем, которые неизбежно возникают на пути развития любого общественно-правового института. Однако осмысление и анализ теоретико-правовых проблем налогового права представляется актуальным именно с научной точки зрения. Причем значение научного подхода возрастает в период реформирования всей российской правовой системы, которая переживает беспрецедентный динамизм в формировании и развитии новых общественно - правовых явлений. Актуальность проблемы возрастает также и в связи с принятием и вступлением в силу Налогового Кодекса РФ, установившим основные начала и принципы налогового законодательства, и который ознаменовал новую эпоху в развития налоговой системы России. В настоящий момент “налоговое право уже включает в себя общие и особенные институционные нормы и принципы, систему правового регулирования организации и деятельности налоговых органов и иных государственных органов, стройную систему законодательных актов по вопросам налогообложения во главе с Налоговым кодексом Российской Федерации. Принятие Налогового кодекса РФ и некоторые другие обстоятельства привели к тому, что элементы налогового права получили свое институциональное развитие и сформировались в самостоятельные налогово-правовые институты, нашедшее свое четкое отражение в основном нормативном документе государства, посвященном налогообложению - Налоговом кодексе РФ”[[3]](#footnote-3). Цель данной работы – выявить специфику налоговых нормативно-правовых актов, их соотношение с другими компонентами системы российского законодательства. Для достижения поставленной цели необходимо изучить ряд вопросов, а именно: определить понятие налогового законодательства; выявить состав общего и специального налогового законодательства; исследовать специфику закрепленных в НК правил, порядка и сроков совершения процессуальных действий; установить несоответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах НК РФ; проанализировать специально установленные для актов законодательства о налогах и сборах правила вступления их в силу; рассмотреть проблему обратной силы актов налогового законодательства и др.

1. Специальное и общее налоговое законодательство

Налоговое законодательство - это совокупность налогово-правовых норм, содержащихся в законах РФ, законах субъектов РФ, актов представительных органов местного самоуправления, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения: устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения, основания возникновения, изменения и прекращения отношений собственников и государства по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушение налоговых обязательств, защиту прав налогоплательщиков и иных участников налоговых правоотношений.

Законодательство о налогах и сборах является по сути специальным налоговым законодательством. В соответствии со ст.1 Налогового Кодекса РФ оно включает:

* федеральное законодательство о налогах и сборах;
* региональное законодательство о налогах и сборах;
* местные акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Однако налогово-правовые нормы содержатся и в иных законодательных актах РФ (например, в Конституции РФ, которая естественно не входит В НК РФ).

Поэтому, как представляется, иные федеральные законы, не входящие объем понятия “законодательство о налогах и сборах”, но содержащие нормы налогового права, составляют общее налоговое законодательство. Таким образом, под налоговым законодательством следует понимать совокупность актов специального налогового законодательства и общего налогового законодательства.

Специальное налоговое законодательство включает:

а) федеральное законодательство о налогах и сборах, включающее:

- НК РФ,

* Иные федеральные законы о налогах и сборах.

б) региональное законодательство о налогах и сборах:

* Законы субъектов РФ,
* Иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными органами субъектов РФ.

в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.

Федеральное законодательство о налогах и сборах состоит из:

* НК РФ,
* Принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложении в России закреплены в Налоговом кодексе РФ. НК РФ состоит из двух частей - общей и особенной. В соответствии с положениями Федерального закона от 31 июля 1998г. №147-ФЗ “О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации” часть первая НК РФ была введена в действие с 1 января 1999г. Вторая часть НК РФ введена в действие Федеральным законом от 5 августа 2000г. №118-ФЗ “О введении в действие второй части Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах” с 1 января 2001г.

В первой части НК РФ устанавливается система налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в РФ. Вторая часть НК РФ посвящена определению порядка введения и взимания конкретных налогов и сборов.

Поскольку НК является основным источником налогового права, рассмотрим некоторые аспекты, касающиеся этого нормативно-правового акта, более детально.

За время реформирования налоговой системы российский законодатель принял значительное число налоговых законов, в соответствии с которыми было принято не меньше подзаконных нормативных актов в этой области разъясняющих и дополняющих их. Большое количество различных нормативных актов, сложность материи налогового права создало серьезные трудности в изучении, применении и использовании на практике налогового законодательства. При этом необходимо учитывать, что участниками налоговых правоотношений являются практически все юридические лица и все работающие граждане. Именно поэтому налоговое законодательство непременно должно быть максимально понятным и доступным для абсолютного большинства налогоплательщиков во-первых, для того, чтобы избежать совершения неумышленных налоговых правонарушений, во-вторых, это значительно облегчит работу государственных налоговых инспекций, в-третьих, повысит правовую защищенность налогоплательщика.

В сложившейся ситуации панацеей казалось принятие Налогового кодекса, который обобщил бы и систематизировал существующую налоговую правовую базу, устранив присущие ей противоречия и неоднозначность. Действительно, кодификация, как особый вид систематизации законодательства, подразумевает под собой не только упорядочение действующих нормативно-правовых актов, но и внутреннюю переработку законодательства, а ее результатом является принятие единого нормативного акта, системно регулирующего определенную группу общественных отношений. Такого рода акт обязательно содержит в себе элемент новизны, поскольку при его разработке не просто объединяются действующие нормы, не утратившие своего значения, но и создаются новые, более совершенные, отвечающие современным потребностям развития общественных отношений.

Кодификация позволяет привести правовые нормы, регулирующие определенный вид общественных отношений, к единой юридической силе, унифицировать процедуры и методы правового регулирования, делает законодательство более компактным, согласованным, освобождает его от фактически утративших силу и недействующих правовых актов. Посредством кодификации создается единый, юридически и логически цельный, внутренне согласованный нормативно-правовой акт. Преимущества кодификации заключаются в том, что она устраняет противоречия, существующие в правовом регулировании, и существенно упрощает понимание и применение законодательства. Не удивительно поэтому, что именно на кодификацию российского налогового законодательства отечественные юристы, экономисты, политологи и политики возлагали большие надежды, к сожалению, во многом не оправдавшиеся. Стремление побыстрее принять налоговый кодекс губительно отразилось на его содержании, о чем свидетельствует постоянная критика части первой Налогового кодекса РФ в юридической и экономической научной литературе и периодике, начавшаяся практически сразу же после принятия акта.

Налоговый кодекс, как и большинство кодифицированных российских актов, строится на основе деления на общую и особенную части. Второй момент, на котором хотелось бы заострить внимание, касается юридической техники части первой Налогового кодекса. Дело в том, что в нем при закреплении компетенции налоговых органов или при определении их задач постоянно вместо термина “надзор” употребляется “контроль” (например, п. 5 ст. 9; п. 12, 13 ст. 31; п. 2 ст. 32; п. 1 ст. 34 и др.). С точки зрения теории административного права, “надзор” и “контроль” - понятия существенно различающиеся между собой и их отождествление недопустимо. По мнению ряда ученых, надзор является видом надведомственного государственного контроля[[4]](#footnote-4). Между тем имеются все основания, чтобы провести грань между контрольной и надзорной деятельностью, “развести” эти понятия, не отождествлять их, а определить особенности, назначение и место в системе способов обеспечения законности и дисциплины в государственном управлении. Различие между надведомственным или внешним контролем и административным надзором состоит в их содержании. Органы внешнего контроля обладают более широкой компетенцией: она включает в себя проверку состояния дел подконтрольного объекта не только с точки зрения законности, но и целесообразности принимаемых решений, что отражает прежде всего управленческий, организационный аспект контрольной деятельности. Административный же надзор связан с проверкой только законности действий конкретного объекта надзора, приобретая тем самым юридическую окраску.

Контроль и административный надзор различаются по объему полномочий. Контрольные полномочия связаны с вмешательством органов контроля в оперативно-хозяйственную, конкретную производственную деятельность подконтрольного объекта. При этом контрольные полномочия допускают возможность использования дисциплинарной власти - привлечение к дисциплинарной ответственности, вплоть до отстранения провинившегося работника от занимаемой должности. Органы административного надзора такими полномочиями не обладают, они ограничиваются наблюдением, проверкой соблюдения определенных норм, нередко технико-юридического характера, общеобязательных правил, выявлением и пресечением правонарушений, привлечением виновных к административной ответственности. Кроме того, административный надзор и контроль различаются по объектам наблюдения и проверки. С этой точки зрения он включает следующие разновидности:

а) он осуществляется в отношении неопределенного (неперсонифицированного) круга физических и юридических лиц независимо от их ведомственной подчиненности и формы собственности, не находящихся в каком-либо подчинении органов надзора, за соблюдением ими определенных правил, например, правил поведения (деятельности) в общественных местах;

б) административный надзор распространяется на определенный круг граждан, должностных лиц, юридических лиц и по конкретным вопросам, например, надзор за соблюдением гражданами правил приобретения, хранения и использования огнестрельного оружия, должностными лицами, ответственными за сохранность и использование радиоактивных материалов, средств цветного копирования;

в) персонифицированный административный надзор, осуществляемый органами внутренних дел в отношении некоторых граждан, освобожденных из мест лишения свободы.

Далее, организационно-административный надзор представляет процесс последовательно осуществляемых этапов или стадий: предварительный - анализ информации о поднадзорном объекте, разработка и доведение до объекта надзора соответствующих норм, правил его функционирования; текущий – включающий систематическое и непосредственное наблюдение, инспектирование, проверки, в ходе которых выявляются нарушения, применяются меры пресечения, восстанавливается нарушенный порядок, решается вопрос о необходимости привлечения виновных к ответственности; заключительный - состоящий в анализе общего положения объекта надзора, выявлении тенденций, разработке предложений.

Административный надзор и контроль характеризуют особые методы их осуществления. Для административного надзора основным методом является непосредственное постоянное наблюдение за соответствующими объектами, проверка по заявлениям и жалобам, а также по собственной инициативе. Арсенал методов внешнего контроля значительно шире: проверка, обследование, ревизия, проведение экспертизы и др.

Административный надзор, как правило, связан с применением административного принуждения, причем надзорные органы используют административно-предупредительные меры (например, карантин), меры административного пресечения (например, запрещение эксплуатации неисправного автомототранспорта), меры административно-процессуального обеспечения (например, изъятие вещей, товаров и документов), административные взыскания. Следовательно, органы административного надзора одновременно являются и органами административной юрисдикции. Органы надведомственного, внешнего контроля таким объемом административно-принудительных полномочий не обладают. Таким образом, административный надзор как самостоятельный вид контрольно-надзорной деятельности по обеспечению законности и дисциплины в процессе реализации исполнительной власти обладает следующими признаками: отсутствие организационной подчиненности субъектов надзора и поднадзорных объектов; возможность оценки деятельности поднадзорных объектов только с точки зрения законности и по достаточно узкому кругу специальных вопросов; невозможность вмешательства в оперативно-хозяйственную деятельность объекта надзора; наличие специального объекта надзорной деятельности - норм, правил, требований, стандартов, содержащихся в нормативных актах, и их исполнение физическими и юридическими лицами; возможность самостоятельного применения мер административного принуждения в случаях обнаружения правонарушений или возникновения угроз безопасности различным объектам; строгое ограничение данных мер принуждения правовыми рамками; наличием юрисдикционных полномочий.

Итак, административный надзор - это особый вид государственной управленческой деятельности, осуществляемой специальными органами исполнительной власти в отношении организационно неподчиненных органов, предприятий, учреждений, организаций, должностных лиц и граждан по поводу исполнения ими общеобязательных норм, правил, стандартов, требований с использованием комплекса мер административного принуждения с целью предупреждения, выявления и пресечения правонарушений, восстановления предписанного порядка и привлечения виновных к административной ответственности.

Основываясь на налоговом законодательстве и теории административного права, можно с уверенностью утверждать, что налоговые органы РФ обладают не контрольными полномочиями, как закрепляет налоговый кодекс, а именно надзорными. Поскольку поднадзорные объекты - налогоплательщики организационно не подчинены органам надзора - налоговым органам, налоговые органы не могут вмешиваться в оперативно-хозяйственную деятельность налогоплательщиков и оценивают их деятельность только с точки зрения соблюдения ими налогового законодательства, с другой стороны, налоговые органы имеют право применять меры административного принуждения в случаях обнаружения правонарушений, кроме того, существует специальный объект надзорной деятельности - налоговые нормы, так называемая “контрольная деятельность налоговых органов” на самом деле по существу является надзорной.

Вернемся к анализу налоговых нормативно-правовых актов.

К иным федеральным законам о налогах и сборах относятся:

* федеральные законы о налогах и сборах, принятые до введения в действие НК РФ, действующие в настоящее время в части, на противоречащей НК;
* Федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.

Региональное законодательство о налогах и сборах представляет собой законодательство субъектов РФ о налогах и сборах. Оно состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ.

Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам:

* Акты органов общей компетенции,
* Акты органов специальной компетенции.

Кроме того, следует упомянуть Решения Конституционного Суда РФ, а также нормы международного права и международные договора РФ.

Решения Конституционного Суда РФ, содержащие нормы, так или иначе регулирующие налогообложение, являются важными источниками налогового права. Достаточно напомнить, что правовые позиции КС были во многом учтены при принятии Налогового кодекса РФ.

В настоящее время выделяют две группы международных актов, являющихся источниками налогового права России:

Международные акты, устанавливающие общие принципы налогового права и налогообложения, признанные цивилизованными нациями Европейская социальная хартия, принятая 18 октября 1961г, вступившая в силу в 1965г.);

Международные межправительственные конвенции по вопросам налогообложения (соглашения об устранении двойного налогообложения, а также соглашения, носящие индивидуальный характер и направленные на освобождение от уплаты налогов представительств и штаб-квартир конкретных международных организаций (ООН,ФИФА и т.д.) в странах пребывания и ряд других.

Также источниками налогового права являются положения Конституции РФ, как непосредственно содержащие налогово-правовые нормы, так и имеющие большое значение при установлении общих принципов налогообложения, установлении и введении налогов и сборов, формировании налоговой политики РФ, определяющие магистральные направления совершенствования и развития налогового права и в целом образующие конституционные основы налогообложения.

Рассмотрим подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами.

Акты органов общей компетенции:

А) Указы Президента РФ, которые не должны противоречить Конституции РФ и налоговому законодательству и имеют приоритетное значение по отношению к другим подзаконным актам.

Б) Постановления Правительства РФ - принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу.

В) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ - нормативно-правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, изданные ими, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. (п.1 ст.4 НК РФ).

Г) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам, принятые исполнительными органами местного самоуправления (аналогично пункту В).

Необходимо также рассмотреть акты органов специальной компетенции. К этой группе источников налогового права относятся ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборам органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ. Данные нормативные правовые акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Органами специальной компетенции являются - Министерство РФ по налогам и сборам, Министерство финансов РФ, Государственный таможенный комитет РФ, органы государственных внебюджетных фондов и другие органы государственной власти.

“Специальные функции налогов формируют структуру налогового законодательства как отрасли, определяют его основные институты, принципы и методы”[[5]](#footnote-5). Это следующие функции:

* реализация конституционных основ налогового федерализма путем установления совместной налоговой компетенции федерации и ее субъектов (конституционная);
* создание общего налогового режима в интересах формирования единого рынка (координирующая);
* обеспечение доходов бюджетов разного уровня (фискальная);
* регулирование через систему налоговых льгот и налоговых санкций производственной и социальной активности (стимулирующая);
* координация и контроль финансовой деятельности с использованием государственными органами налоговых методов (контрольная);
* влияние на процесс возникновения условий для согласования и взаимодействия различных финансовых и правовых сфер в интересах развития современного права в области экономики и финансов (межотраслевая);
* формирование системы норм налогового законодательства и его кодификация (правовая);
* защита национальных экономических интересов путем регулирования таможенных и валютных обязательных платежей, установления специального налогового режима иностранных инвестиций, обеспечивающих внешнеэкономическую безопасность государства (внешнеэкономическая).

В этой главе целесообразно, на наш взгляд, рассмотреть также вопрос о рекомендациях МНС России. Так, в последнее время Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС РФ) издает методические рекомендации по применению глав части второй Налогового кодекса РФ, которые не входят в перечень актов, законодательства о налогах и сборах. Как использовать рекомендации МНС РФ налогоплательщикам в своей работе? Согласно п. 2 ст. 4 Налогового кодекса РФ Министерство Российской Федерации по налогам и сборам издает обязательные для своих подразделений приказы, инструкции и методические указания по вопросам, связанным с налогообложением, которые не относятся к актам законодательства о налогах и сборах.

В пункте 7 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.06.99 № 41/9 “О некоторых вопросах, связанных с введением в действие часта первой Налогового кодекса Российской Федерации” отмечено, что, решая вопрос о применении по конкретному делу нормативного правового акта по вопросам налогообложения и сборов, судам необходимо иметь в виду, что в соответствии со статьей 4 Налогового кодекса органы исполнительной власти любого уровня вправе издавать такие акты только в случае, если это предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Нормативные правовые акты, затрагивающие права, свободы н обязанности человека и гражданина, устанавливающие правовой статус организаций, имеющие межведомственный характер, независимо от срока их действия, в том числе акты, содержащие сведения, составляющие государственную тайну, или сведения конфиденциального характера, подлежат государственной регистрации. Таким образом, методические рекомендации, принятые МНС РФ, не являются нормативными актами, подлежащими применению налогоплательщиками.

2. Специфика нормативно-правовых актов о налогах и сборах

2.1. Несоответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах Налоговому кодексу Российской Федерации

Согласно ст. 6 НК РФ,

1. Нормативный правовой акт о налогах и сборах признается не соответствующим

настоящему Кодексу, если такой акт:

1) издан органом, не имеющим в соответствии с настоящим Кодексом права издавать подобного рода акты, либо издан с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) отменяет или ограничивает права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, установленные настоящим Кодексом; (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ);

3) изменяет определенное настоящим Кодексом содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены настоящим Кодексом; (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ)

4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные настоящим Кодексом; (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ)

5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные настоящим Кодексом; (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ)

6) разрешает или допускает действия, запрещенные настоящим Кодексом;

7) изменяет установленные настоящим Кодексом основания, условия, последовательность или порядок действий участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены настоящим Кодексом; (в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ)

8) изменяет содержание понятий и терминов, определенных в настоящем Кодексе, либо использует эти понятия и термины в ином значении, чем они используются в настоящем Кодексе;

9) иным образом противоречит общим началам и (или) буквальному смыслу конкретных положений настоящего Кодекса.

2. Нормативные правовые акты о налогах и сборах, указанные в пункте 1 настоящей статьи, признаются не соответствующими настоящему Кодексу при наличии хотя бы одного из обстоятельств, предусмотренных пунктом 1 настоящей статьи.

3. Признание нормативного правового акта не соответствующим настоящему Кодексу осуществляется в судебном порядке, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом. Правительство Российской Федерации, а также иной орган исполнительной власти или исполнительный орган местного самоуправления, принявшие указанный акт, либо их вышестоящие органы вправе до судебного рассмотрения отменить этот акт или внести в него необходимые изменения. (п. 3 в ред. Федерального закона от 09.07.1999 N 154-ФЗ)

4. Положения, предусмотренные настоящей статьей, распространяются также на нормативные правовые акты, регулирующие порядок взимания налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации. (п. 4 введен Федеральным законом от 09.07.1999 N 154-ФЗ).

2.2. Особенности вступления в силу актов налогового законодательства

Для того чтобы грамотно применять на практике правовую информацию, необходимо знать действующее законодательство о порядке вступления в силу нормативных правовых актов. Обязательными условиями вступления в силу являются: обязательное официальное опубликование всех нормативных правовых актов (ст. 1 Федерального закона от 14.06.94 N 5-ФЗ, п. 1 Указа Президента РФ от 23.05.96 N 763); обязательная государственная регистрация нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, затрагивающих права, свободы и обязанности человека и гражданина, устанавливающих правовой статус организаций или имеющих межведомственный характер (п. 10 Указа Президента РФ от 23.05.96 N 763). Причем государственной регистрации подлежат нормативные правовые акты, обладающие одним или несколькими вышеуказанными признаками (п. 12 “Разъяснений о применении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации”, утвержденных Приказом Минюста РФ от 17.04.98 N 42).

Официальным опубликованием нормативного правового акта считается первая публикация полного текста документа в специальных изданиях, признанных официальными действующим законодательством.

В соответствии с п. 1 ст. 5 Налогового кодекса РФ федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия. Налоговый кодекс РФ предусматривает также, что акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. Федеральный закон от 30.03.99 N 51-ФЗ действие п. 1 ст. 5 Налогового кодекса РФ приостановил до 1 января 2000 г. Если акты законодательства устанавливают новые налоги и (или) сборы, повышают налоговые ставки, устанавливают или отягчают ответственность за налоговые правонарушения, устанавливают новые обязанности или иным образом ухудшают положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, то они не имеют обратной силы. Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые правонарушения либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков иных сборов, имеют обратную силу. Если акты законодательства о налогах и сборах отменяют налоги и (или) сборы, снижают размеры ставок налогов (сборов), устраняют обязанности налогоплательщиков или плательщиков сборов или иным образом улучшают их положение, то они могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Если для одного и того же налога в зависимости от категории налогоплательщика или иных условий налогообложения установлены налоговые периоды различной продолжительности, дата вступления в силу соответствующего акта законодательства о налогах должна определяться применительно к каждому из установленных налоговых периодов.

Например, если закон о налоге на прибыль опубликован 28 ноября, а налоговым периодом у данного налога является календарный год, закон вступит в силу 1 января следующего года. Если же публикация состоялась 23 декабря, то закон не может вступить в силу до 24 января следующего года.

Менее жесткие правила установлены для актов законодательства о сборах. Они вступают в силу не ранее, чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования. Например, в случае опубликования закона о сборе на содержание милиции 15 января он не может вступить в силу до 16 февраля этого же года. Конечно, установленные законодателем варианты не препятствуют установлению более поздних сроков вступления их в силу, что оказывает существенную помощь налогоплательщикам в плане подготовки и усвоения существа внесенных изменений. Важным исключением из установленных Налоговым кодексом правил является то, что федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

Таким образом, законодатель предусмотрел особые, специально установленные для конкретных случаев, правила вступления в законную силу актов законодательства о налогах и сборах, что позволит участникам налоговых правоотношений безошибочно определить момент вступления в силу соответствующих законов.

2.3. Проблема обратной силы актов налогового законодательства

Вторая проблема, которая решена в ст.5, это проблема обратной силы актов налогового законодательства. По общему правилу, по правилу ст.57 Конституции обратная сила налоговых законов запрещена. В ст.57 Конституции сказано: законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Что такое “ухудшающие положение налогоплательщиков”? Ст.5 НК дает ответ на вопрос, что такое ухудшение положения налогоплательщиков, когда обратная сила не допускается. К таковым относятся, во-первых, повышение налоговых ставок, установление или отягчение ответственности за налоговое правонарушение, установление новых обязанностей налогоплательщиков. Кроме того, ухудшение положения относится не только к налогоплательщикам, но и к иным участникам налоговых правоотношений, то есть не допускается ухудшение и иных участников правоотношений, в том числе налоговых агентов. Но на самом деле есть ситуации, когда обратная сила налогового закона возможна и желательна. В ст.5 предусматриваются ситуации, когда автоматически придается обратная сила налоговому закону, то есть независимо от указания в самом налоговом законе. Понятно, что речь идет об улучшении положения налогоплательщиков. Речь идет об устранении или смягчении ответственности за налоговые правонарушения либо автоматически обратная сила возникает, когда устанавливаются дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков.

Наконец, в ст.5 есть еще одна ситуация, когда допускается обратная сила, но по прямому указанию закона, то есть не автоматически, а только если это указано в законе. Но такое указание в законе допускается не всегда, а только в случаях, перечисленных в ст.5, то есть основания обратной силы заложены в самой ст.5. К этим ситуациям относится отмена налогов или сборов. Если налог отменяется, скажем, с 1 января следующего года, то отсутствие обратной силы (если не будет прямого указания) означает, что он будет взиматься до тех пор, пока будет возникать недоимка, то есть еще, как минимум, три года. Если же будет в законе придана обратная сила, то тем самым взимание отмененного налога прекращается на этапе вступления налогового закона в силу. Безусловно, это разные вещи. Поэтому такая обратная сила возможна, но если это прямо указано в самом налоговом законе. Вторая ситуация такой обратной силы - это снижение размеров налогов или сборов, снижение размеров ставок налогов или сборов. Третья ситуация допустимой обратной силы - это устранение обязанностей налогоплательщиков или плательщиков сборов или иное улучшение положения налогоплательщиков.

2.4. Процессуальный аспект налогообложения

Исследование правовой процедуры продолжительное время не было предметом специального изучения в связи с недооценкой процессуальной формы и роли нормативных правовых актов в регулировании общественных отношений. Началось исследование проблем правовой процедуры лишь в 70-х гг. В.М. Горшеневым, П.Е. Недбайло, В.О. Лучиным и другими. В настоящее время проблемы процедуры вызывают многочисленные споры. На этом направлении в области теории государства и права выявились вопросы, которые либо еще не решены, либо нуждаются в дальнейшей углубленной разработке; открываются новые возможности и перспективы научного поиска.

Проблема наличия процедурных норм в налоговом праве и выделение таких научных категорий как налоговый процесс и налоговое производство не получили достаточного отражения в теории и являются спорными. Между тем, анализ налогового законодательства и практики свидетельствует о том, что налоговый процесс уже существует как явление и обладает всеми общими признаками, присущими юридическому процессу. Так, он всегда связан с реализацией закрепленных в законе прав и обязанностей, основывается на процессуальных нормах права, непосредственно связан с использованием специальных приемов и средств юридической техники[[6]](#footnote-6), осуществляется только уполномоченными субъектами - налоговыми, финансовыми, таможенными и другими органами; его результаты всегда оформляются специальными процессуальными актами. Налоговый процесс также обладает специфическими признаками, которые отличают его от иных процессов. К их числу можно отнести предмет и метод налогового процесса, субъекты, объекты налогово-процессуальных правоотношений, порядок распределения прав и обязанностей между субъектами и т.д. Большая часть норм Налогового Кодекса РФ и иных нормативно-правовых актов закрепляет именно процессуальные аспекты налогообложения, что обусловлено его спецификой и особым значением налоговых платежей для государственного бюджета ( ст.ст. 5, 6, 61, 10, 16,17,45-52,54,56-1011,103-105,137-142 Налогового Кодекса РФ). Если в советский период большую часть государственного бюджета составляли неналоговые платежи в бюджет, то в современной России главным источником пополнения государственной казны служат именно налоги и сборы.

Предметом налогового процесса выступают отношения, возникающие в связи с возникновением, изменением, прекращением обязанностей по уплате налогов и сборов; связанные с установлением, введением в действие и прекращением действия ранее введенных в действие налогов и сборов субъектов РФ, а также местных налогов и сборов; порядок возникновения, изменения и прекращения прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых агентов, налоговых органов и иных участников налоговых правоотношений; применением различных форм и методов налогового контроля; обжалованием актов налоговых органов, действий (бездействий) их должностных лиц ( пп. 2, 3, 4, 5, 7 ч.2 ст. 1 Налогового Кодекса РФ ); а также иные правоотношения. Указанные отношения по своей сущности отличаются от иных видов правоотношений, являются процессуальными и должны быть предметом регулирования отдельного процесса.

Предмет налогового процесса отличается от предмета административного процесса. В предмет налогового процесса включается лишь та группа отношений, которая непосредственно регулирует порядок образования государственных и муниципальных денежных фондов за счет налоговых платежей. Предметом же административного процесса являются иные отношения, связанные с регулированием осуществления иных функций государства. Особенно четко прослеживается различие налогового процесса от иных видов процесса в негативном (юрисдикционном) налоговом процессе, так как Налоговым Кодексом РФ установлено, что производство по делам о налоговых правонарушениях регулируется именно Налоговым Кодексом РФ, а не каким-либо иным нормативно-правовым актом ( ст.ст. 100,101 Налогового Кодекса РФ ). Закрепленные в кодексе правила, порядок, сроки совершения процессуальных действий отличны от аналогичных положений в иных процессах. В налоговом процессе свои процессуальные документы, свои способы доказывания, свои критерии относимости, допустимости, достоверности и достаточности доказательств, хотя и сходные с аналогичными правилами в иных процессах, но, тем не менее, обладающие определенной спецификой.

Как известно, уголовное, гражданское, административное, таможенное законодательство предусматривает участие свидетеля в процессе только после начала соответствующего производства по делу. Это объясняется тем, что у свидетеля, как у участника процесса (гражданского, уголовного, административного и др.) существуют свои права и обязанности, гарантированные законодательством и их нарушение влечет неблагоприятные последствия для лиц, их нарушивших. В налоговом же законодательстве процессуальные права и обязанности свидетеля остались неурегулированными, что вряд ли модно расценивать как положительный момент. Кроме того, представляется не совсем логичным, что если ведется уголовное расследование или административное производство, то вызов и допрос свидетеля является исключительной прерогативой органов Федеральной службы налоговой полиции России, как, впрочем, и проведение всех других следственных действий, в то же время, в случае производства по делам о налоговом правонарушении эти права принадлежат еще и налоговым органам. С нашей точки зрения, в Налоговом кодексе необходимо закрепить нормы о том, что свидетель может привлекаться к участию в процессе только после начала производства по налоговому правонарушению, во-вторых, перечисление его прав и обязанностей как участника налогового процесса.

Учитывая все вышеуказанное, построим структуру налогового процесса. Основным источником налогового права является Налоговый кодекс РФ (ч.1 и ч.2). В соответствии с указанным нормативным актом, по своему объему и содержанию налоговый процесс представляет собой систему производств: производство по исчислению и уплате налога ( гл.гл. 7-12 Налогового Кодекса РФ); налогово-контрольное производство(гл.гл.13,14, 19, 20 Налогового Кодекса РФ); производство по применению мер ответственности за совершенное налоговое правонарушение ( гл.гл. 15-18 Налогового Кодекса РФ). Выделение указанных видов производств носит объективный характер. Каждое из них имеет свои специфические признаки, позволяющие отграничить одно производство от другого.

3. Соотношение актов налогового законодательства и иных законов, устанавливающих налоговые льготы

В настоящее время по-прежнему возникают вопросы о правомерности использования налоговых льгот, установленных законами, не регулирующими в целом вопросы налогообложения. Немногочисленная арбитражная практика сложилась в пользу применения налоговых льгот, установленных Законом РФ “Об образовании”. Под налоговыми льготами Налоговый кодекс РФ понимает предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов преимущества, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах. В частности ст. 40 Закона РФ “Об образовании” установлено, что образовательные учреждения независимо от их организационно-правовой формы в части непредпринимательской деятельности, предусмотренной уставом этих образовательных учреждений, освобождаются от уплаты всех видов налогов, в том числе платы за землю. Несмотря на то, что налоговыми органами в большинстве случаев подвергается сомнению правомерность применения указанных льгот, позиция арбитражных судов в данном вопросе не столь категорична.

Если до введения в действие части первой Налогового кодекса РФ большинство споров по применению данных льгот решалось в пользу налогоплательщика, то после принятия Кодекса многие процессуалисты высказывались о том, что есть основания сделать вывод об изменении ситуации в пользу налогового органа. Статья 1 НК РФ относит к налоговому законодательству Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах. При этом возникает вопрос как же быть с федеральными законами, которые в целом не регулируют вопросы налогообложения, и в то же время содержат нормы, затрагивающие отдельные аспекты уплаты налогов, освобождения от их уплаты, предоставления льгот.

Важное правоприменительное значение для арбитражных судов имеет Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28.02.2001 № 5, которое предписывает судам применять нормы закона, касающиеся налоговых льгот, независимо от того, в какой законодательный акт они внесены: связанный или не связанный в целом с вопросами налогообложения. В то же время п. 15 данного Постановления установлены ограничения применения подобных норм моментом вступления в силу соответствующих глав части второй Налогового кодекса РФ. Например, в случае отсутствия в части второй НК РФ положения, закрепляющего льготу по НДС аналогичная норма Закона РФ “Об образовании”, предоставляющая льготы по данному налогу, утрачивает силу. Указанный подход к этой проблемы представляется недостаточно обоснованным. В частности, источник налоговых льгот не имеет практического значения для налогоплательщика, который вправе использовать все льготы, установленные действующим законодательством.

Пунктом 3 ст. 75 Конституции РФ предусмотрено, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом. Закон РФ от 10.07.92 “Об образовании” действующий федеральный закон прямого действия, применяется независимо от других норм налогового законодательства с учетом ст. 75 Конституции РФ. При рассмотрении дел, связанных с возвратом из бюджета денежных средств, основным аргументом налоговой инспекции является ссылка на ст. 1 НК РФ, согласно которой Закон РФ “Об образовании” не входит в систему налогового законодательства, что исключает возможность применения предусмотренных им налоговых льгот.

Однако вопрос сосредоточения норм, устанавливающих налоговые льготы в Налоговом кодексе РФ, относится к проблемам кодификации норм, в частности к систематизации налогового законодательства. Нельзя согласиться и с толкованием налоговыми органами п. 2 ст. 39 ФЗ “О федеральном бюджете на 1998 год”, согласно которому при предоставлении налоговых льгот необходимо руководствоваться исключительно действующим налоговым законодательством Российской Федерации, в связи с чем п. 3 ст. 40 Закона РФ “Об образовании” не является нормой прямого действия и не подлежит применению.

Кроме того, следует иметь в виду положения п. 7 ст. 3 НК РФ, которыми установлено, что все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика. Нередко в условиях острого дефицита бюджетных средств и целевого финансирования учреждения образования, испытывая нехватку денежных средств на обеспечение уставной деятельности, вынуждены сдавать часть занимаемых ими помещений в аренду коммерческим организациям и заниматься иной деятельностью, позволяющей извлекать доходы, т. е. заниматься предпринимательством.

В данном случае необходимо понять, какая же деятельность учреждения образования будет предпринимательской. Гражданский кодекс РФ содержит общее понятие предпринимательской деятельности, под которой подразумевает деятельность, направленную на систематическое получение прибыли от использования имущества, продажи товаров, выполнения услуг, работ, осуществляемую лицами, зарегистрированными в этом качестве установленном законом порядке.

Пунктом 2 ст. 47 Закона РФ “Об образовании” предусмотрено право образовательного учреждения на ведение предпринимательское деятельности, предусмотренной его уставом. Однако Законом предусмотрены и специальные признаки предпринимательской деятельности образовательного учреждения. Так, согласно п. 3 ст. 37 деятельность образовательного учреждения, осуществляемая согласно его уставу, относится к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение. Следовательно, Законом РФ “Об образовании” установлен специальный, режим предпринимательской деятельности для образовательных учреждений. К предпринимательской деятельности образовательного учреждения относятся:

* реализация и сдача в аренду основных фондов и имущества образовательного учреждения;
* торговля покупными товарами, оборудованием;
* оказание посреднических услуг;
* долевое участие в деятельности других учреждений (в том числе образовательных) и организаций;
* приобретение акций, облигаций, иных ценных бумаг и получение доходов (дивидендов, процентов) по ним;
* ведение приносящих доход иных внереализационных операций, непосредственно не связанных с собственным производством предусмотренных уставом продукции, работ, услуг и с их реализацией.

Деятельность образовательного учреждения по реализации производимой продукции, работ и услуг, предусмотренных его уставом, относится к предпринимательской лишь в той части, в которой получаемый от этой деятельности доход не реинвестируется непосредственно в данное образовательное учреждение и (или) на непосредственные нужды обеспечения, развития и совершенствования образовательного процесса (в том числе на заработную плату) в таком учреждении. Институт “Юждаг” обратился в арбитражный суд с иском к налоговой инспекции о признании недействительным решения ответчика о привлечении истца к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения и об обязании возвратить из бюджета суммы излишне взысканных налогов. При этом истец в обоснование своих требований ссылался на то, что институт как образовательное учреждение в соответствии со ст. 40 Закона РФ “Об образовании” полностью освобожден от уплаты налогов в части осуществления им непредпринимательской деятельности. Доводы ответчика сводились к тому, что Закон РФ “Об образовании” не относится к налоговом законодательству. Институт, являясь негосударственным образовательным учреждением, не пользуется такими льготами и обязан на общих основаниях платить установленные налоги, несмотря на то, что все полученные средства были полностью реинвестированы на нужды образовательного учреждения и образовательного процесса. Суд, решением, оставленным в силе постановлениями апелляционной и кассационной инстанций, исковые требования удовлетворил, обязав ответчика возвратить из федерального бюджета списанную сумму налогов и пени. При этом суд исходил из того, что негосударственное образовательное учреждение в соответствии со ст. 46 Закона РФ “Об образовании” вправе взимать плату с обучающихся за оказываемые им образовательные услуги.

Платная образовательная деятельность такого учреждения не рассматривается как предпринимательская, если получаемый от такой деятельности доход полностью идет на возмещение затрат на обеспечение образовательного процесса, развитие и совершенствование в данном образовательном учреждении.

Институт “Юждаг”, согласно уставу, является негосударственным образовательным учреждением, имеет лицензию на право ведения образовательной деятельности в сфере профессионального образования. Судебные инстанции пришли к выводу, что раз положения п. 3 ст. 40 Закона РФ “Об образовании” об освобождении от уплаты всех видов налогов образовательных учреждений предусматривают налоговые льготы, значит, они регулируют налоговые отношения и, следовательно, входят составной частью в систему налогового законодательств.

Таким образом, пусть и немногочисленная арбитражная практика сложилась в пользу применения налоговых льгот, установленных Законом РФ “Об образовании”, поэтому образовательные учреждения могут с перспективой смотреть на возможность позитивного разрешения споров с налоговыми органами по этому вопросу.

Заключение

Налоговая система России находится в стадии становления и претерпевает значительные изменения. Исходя из анализа Налогового кодекса РФ (п.1 ст.1), законодательство РФ о налогах и сборах состоит из Налогового Кодекса РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Это означает, что в Российском праве сложилась отдельная система налогового законодательства, регулирующая отношения, возникающие в связи с уплатой налогов и сборов, а также иные тесно связанные с ними отношения.

С начала 90-х гг. налоговые платежи стали основным источником поступления денежных средств в государственный бюджет ввиду отказа от монополии государственной собственности на средства производства. В условиях современной России закон становится основным источником правил поведения для всех без исключения членов общества. Прозрачная система налогообложения – основная цель проводимых в нашей стране реформ. Разработанная правовая база - основа прозрачности системы налогообложения. В настоящее время налоговая система подробно закрепляется нормативных правовых актах. Налоги получают подробное правовое регулирование. Приняты две части Налогового Кодекса РФ, различные специальные законы, закрепляющие систему налогообложения России. Следует отметить, что исследование проблем, возникающих в сфере налогообложения, в последнее время приобрело особую значимость. Учитывая все возрастающее значение налогов, необходимо детально регламентировать налоговые правоотношения и в первую очередь налогово-контрольные правоотношения. Преобладающее большинство налогово-контрольных норм закрепляют порядок совершения контрольных мероприятий. В связи с этим необходимо разработать соответствующую теоретическую базу, которая позволит создать систематизированное и непротиворечивое законодательство о налогах и сборах.

Список литературы

1. Говорим - “рекомендация”, подразумеваем – “указание”// ЭЖ-Юрист, 2001. № 40.
2. Гуреев В. Налоговое право. М, 1995
3. К вопросу о формировании налогового права как отрасли права // Государство и право, 2000. № 6.
4. Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части первой (постатейный).Сост. С.Д. Шаталов. М., 1999.
5. Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001.
6. Налоги и налогообложение. Под ред. И.Г. Русаковой, В.А. Кашина. М., 1999.
7. Парыгина В.Н., Тедеев А.А. налоговое право Российской Федерации. Ростов н/Д, 2002.
8. Теория юридического процесса. Под ред. В.М. Горшенева. Харьков, 1985.
9. Толкушкин А.В. налоги и налогообложение: Энциклопедический словарь. М., 2000.
10. Российская юридическая энциклопедия. Под ред. А.Я. Сухарева. М., 1999.
11. Финансовое право. Отв. ред. О.Н. Горбунова. М., 1996.
12. Черкаев Д. Место налогового права в правовой системе России // Право и жизнь, 2000. № 6.
13. Юридический энциклопедический словарь . Под ред. А.Я. Сухарева. М., 1984.

1. Юридический энциклопедический словарь . Под ред. А.Я. Сухарева. М., 1984. С. 102. [↑](#footnote-ref-1)
2. Российская юридическая энциклопедия. Под ред. А.Я. Сухарева. М., 1999. С. 2651. [↑](#footnote-ref-2)
3. К вопросу о формировании налогового права как отрасли права // Государство и право, 2000. № 6. [↑](#footnote-ref-3)
4. К вопросу о формировании налогового права как отрасли права // Государство и право, 2000. № 6. [↑](#footnote-ref-4)
5. К вопросу о формировании налогового права как отрасли права //Государство и право, 2000. № 6. [↑](#footnote-ref-5)
6. Теория юридического процесса. Под ред. В.М. Горшенева. Харьков, 1985. с. 60. [↑](#footnote-ref-6)