

# Тема 3. Налоговое право РФ

- 1. **Понятие налогового права РФ, его предмет.**

- Существует объективная необходимость в наличии **системы норм права**, регламентирующих отношения по безвозмездной передаче государству денежных средств экономически независимыми субъектами по результатам их правомерной деятельности, с целью финансового обеспечения деятельности государства.
- Система норм права, регламентирующих указанные отношения, а также связанные с ними отношения, в России уже достаточно длительное время определяется как **налоговое право**.

- Все большее число ученых высказывают точку зрения, что налоговое право России формируется (сформировалось) в **самостоятельную отрасль права**.
- Дополнительным аргументом для такой позиции является наличие кодифицированного нормативного правового акта - **НК** РФ.
- Еще в 1995 г. Ю.А. Тихомиров предрекал, что в перспективе на базе массива законодательных и подзаконных актов сложится налоговое право как самостоятельная отрасль

# ? налоговое право:

- институт финансового права
- подотрасль финансового права
- самостоятельная отрасль права
- остается подотраслью финансового права, но стремится к обособлению и уже имеет некоторые черты самостоятельной отрасли права
- неразрывно связано с бюджетным правом
- институт налогового контроля тяготеет к административному праву
- гражданское право - общее по отношению к налоговому – специальному

- НК РФ Статья 2. Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах



- 1. Законодательство о налогах и сборах регулирует **властные отношения** по установлению, введению и взиманию налогов, сборов, страховых взносов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

?

- Отношения по возврату излишне уплаченного (взысканного) налога урегулированы в гл. 12 НК РФ, но **не соответствуют** ни одному виду общественных отношений, которые перечислены в ст. 2.



Налоговое право - **отрасль законодательства РФ**, которая регулирует общественные отношения в сфере налогообложения, т. е. в связи с осуществлением сбора налогов и иных обязательных платежей, организацией и функционированием системы органов налогового регулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления.



- **отрасль налогового права** можно определить как систему норм права, регулирующих общественные отношения по уплате налогов (в т.ч. страховых взносов) и сборов, а также связанные с ними отношения.
- Что касается **предмета** налогового права, он также может быть определен исходя из ст. 2 НК РФ: это **общественные отношения** по уплате налогов (в т.ч. страховых взносов) и сборов, а также связанные с ними отношения.



- Выделяются:
- **горизонтальные** налоговые правоотношения (либо между органами власти, либо между субъектами, не являющимися органами власти) и
- **вертикальные** налоговые правоотношения (между органами власти и субъектами, не являющимися органами власти)

- **Налоговое право активно взаимодействует с типичными представителями частного права, например гражданским правом, и представителями публичного права, с административным правом.**

- **Метод** налогового права традиционно характеризуется как **императивный с элементами диспозитивности**.
- Для императивного метода существует второе обозначение - **публично-правовой метод**, поскольку такой метод правового регулирования характерен для административных и иных публичных правоотношений.

- В методе правового регулирования можно обнаружить и **элементы диспозитивности**: налогоплательщик по своему желанию (если иное не следует из НК РФ), в частности, может:
- - уплатить налог досрочно (п. 1 ст. 45 НК РФ)

- Налоговое право в ближайшем рассмотрении сводится к нескольким юридическим конструкциям, часть которых являются материально-правовыми (налоги),
- а другая часть - процессуальными (налогообложение)

- **Налогообложение** можно определить как урегулированный правом **процесс уплаты налогов** (в т.ч. страховых взносов), а также связанные с ним процессы (в том числе установление и отмена налогов, взыскание налогов, налоговый контроль, привлечение к ответственности за налоговые правонарушения, защита прав налогоплательщиков и др.).

?

- Отличие категории «система налогов, сборов и страховых взносов РФ» от категории «налоговая система РФ».

## 2. Источники налогового права РФ: понятие, система.

- В России в сфере налогообложения в качестве источников права используются:
- **нормативный правовой акт (в основном);**
- **договор нормативного содержания**
- (в соответствии с **Соглашением** (в соответствии с Соглашением между Правительствами Российской Федерации и Республики Татарстан от 15 февраля 1994 г. "О бюджетных взаимоотношениях между Российской Федерацией и Республикой Татарстан" в бюджете Татарстана оставались акцизы на спирт, водку и ликероводочные изделия, акцизы на нефть и газ, плата за землю, доходы от приватизации, специальный налог для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства. Данное **Соглашение** было заключено на пять лет. Соответственно, получателем ряда федеральных налогов в полном объеме являлось публично-правовое образование - Республика Татарстан)



- Признаны в качестве источников права **некоторые акты и разъяснения высших судебных органов (?)**
- Правовой обычай для налогового права **нехарактерен**

- А.Н. Козырин, С.Г. Пепеляев, Ю.А. Крохина и другие ученые правовой науки признают **судебные прецеденты источником налогового права.**
- Ю.А. Крохина придерживается мнения, что судебная власть выполняет правотворческие функции при применении ею аналогии права, аналогии закона, создании судебного прецедента.
- Т.А. Гусева отмечает, что, несмотря на отсутствие официального признания судебного нормотворчества в качестве источника российского права, оно фактически существует на уровне высших российских судов.

- В.С. Нерсисянц не разделяет точку зрения авторов об отнесении правовых позиций судов к источникам права, полагает, что суд является **не правотворческим, а правоприменительным органом**, имеющим право лишь толковать применяемые нормативные правовые акты.
- Решения Конституционного Суда выступают лишь юридическим фактом, а отмена неконституционного нормативного положения осуществляется не решением суда, а в результате прямого действия Конституции.



- Решения Конституционного Суда можно определить как источник налогового права, поскольку они являются юридически **обязательными** для всех правоприменителей. Правовые позиции Конституционного Суда по вопросам налогообложения имеют огромное значение для развития налогового законодательства, практики его применения и науки налогового права.

?

- Правовые позиции Верховного Суда не содержат правовых норм, решения и разъяснения Верховного Суда являются актами толкования норм права.

- **НК РФ Статья 1.** Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований о налогах и сборах

- 1. **Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах** состоит из настоящего **Кодекса** и принятых в **соответствии с ним федеральных законов о налогах, сборах, страховых взносах.**

- **"Законодательная оболочка"**  
налоговой нормы позволяет  
распространить обязанность  
платить налоги на всех  
налогоплательщиков в качестве  
безусловного требования.



- Тем самым законодатель покончил с господствовавшей на протяжении 1990-х гг. практикой включения налоговых норм в тексты "**непрофильных**" (иными словами - не налоговых) законов.
- Прием, получивший в теории финансового права название "**налоговые наездники**" и состоявший в том, что налоговые нормы "**пристегивались**" к законодательным актам, не связанным непосредственно с регулированием налоговых отношений, использовался на практике чаще всего в популистских целях (нормы, устанавливающие налоговые льготы, включались в различные социальные законы - о молодежи, об образовании, о ветеранах и т.д.) либо для лоббирования интересов крупного бизнеса.
- В результате за налоговым законом, в котором устанавливались все основные элементы налогообложения, тянулся шлейф из многочисленных "**непрофильных**" законов, в которых обычно содержались нормы, устанавливающие льготный порядок налогообложения.

- 2. Настоящий Кодекс устанавливает систему налогов и сборов, страховые взносы и принципы обложения страховыми взносами, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации, в том числе:
  - 1) виды налогов и сборов, взимаемых в Российской Федерации;
  - 2) основания возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
  - 3) принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов Российской Федерации и местных налогов;
  - 4) права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
  - 5) формы и методы налогового контроля;
  - 6) ответственность за совершение налоговых правонарушений;
  - 7) порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

- 4. Законодательство **субъектов Российской Федерации** о налогах и сборах состоит из законов субъектов Российской Федерации о налогах, принятых в соответствии с настоящим Кодексом.
- 5. **Нормативные правовые акты муниципальных образований** о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом.

- **7. Внесение изменений в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, а также приостановление, отмена или признание утратившими силу положений актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах осуществляются отдельными федеральными законами и не могут быть включены в тексты федеральных законов, изменяющих (приостанавливающих, отменяющих, признающих утратившими силу) другие законодательные акты Российской Федерации или содержащих самостоятельный предмет правового регулирования.**

- **НК РФ Статья 4.** Нормативные правовые акты Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительных органов местного самоуправления

- 1. Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и **нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов** и в области таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции **издают нормативные правовые акты, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах** (в т.ч. Минфин)
- 2. Федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный **по контролю и надзору** в области налогов и сборов, его территориальные органы, а также подчиненные федеральному органу исполнительной власти, уполномоченному в области таможенного дела, таможенные органы Российской Федерации **не имеют права издавать нормативные правовые акты** по вопросам налогов, сборов, страховых взносов (ФНС не имеет права).

# НК РФ Статья 3. Основные начала законодательства о налогах и сборах

- **7. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента).**

# Конституционный суд обязал ведомства разъяснить все детали налогообложения

- КС РФ постановил, что Минфин и ФНС должны давать четкие разъяснения по применению налогового законодательства даже в тех случаях, когда толкование узкоспециальных вопросов не входит в компетенцию налоговых и финансовых органов, пишет «РБК». Минфин должен самостоятельно обращаться за разъяснениями к другим ведомствам, а не перекладывать эту обязанность на налогоплательщика.
- Такое решение КС вынес, рассматривая жалобу АО «Флот Новороссийского морского торгового порта» по спору с налоговой о доначислении НДС. Спор возник из-за неясности формулировок в законодательстве, которые определяют, какие именно услуги портов облагаются НДС по льготной ставке 0%. ФНС сочла, что заявитель необоснованно применил льготу, которая освобождает от уплаты НДС обслуживание морских судов применительно к установке бонового ограждения во время стоянки судна в порту. Суды с этим согласились, сославшись на определение ВС РФ от 2015 года. При этом ранее налоговые органы на протяжении восьми лет не оспаривали применение спорной льготы. Минфин разъяснений налогоплательщику не предоставил, переправив компанию в Минтранс. Суды разъяснений от Минтранса не приняли, поскольку ведомство "не уполномочено разъяснять законодательство" о налогах и сборах. КС встал на сторону «Флота НМТП» и постановил, что бонирование судов подпадает под действие нулевой ставки НДС. К постановлению КС могла подтолкнуть негативная для налогоплательщиков судебная практика, в которой доказательственная база представителей бизнеса строилась на формальных и недостаточных разъяснениях Минфина.



# пример

- **МИНИСТЕРСТВО ФИНАНСОВ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**
  - 
  - **ФЕДЕРАЛЬНАЯ НАЛОГОВАЯ СЛУЖБА**
    - 
    - **ПИСЬМО**
      - **от 5 июня 2012 г. N ЕД-3-3/1975@**
        - 
        - **О РАССМОТРЕНИИ ОБРАЩЕНИЯ**

- **Письмо Федеральной налоговой службы от 4 октября 2016 г. N СД-18-3/1030@ "О предоставлении информации по запросу"**
- **Приложение. Отчет о ходе реализации Плана мероприятий ("дорожной карты") "Совершенствование налогового администрирования", утвержденного распоряжением Правительства Российской Федерации от 10.02.2014 N 162-р (с учетом изменений, внесенных распоряжениями Правительства РФ от 02.07.2014 N 1211-р и от 03.12.2014 N 2442-р)**

- Нормы НК Нормы НК РФ сформулированы с учетом правовой позиции КС РФ, выраженной в Постановлении от 11 ноября 1997 г. N 16-П: конституционное **требование об установлении налогов и сборов** только и **исключительно в законодательном порядке** представляет собой один из принципов правового демократического государства и имеет своей целью гарантировать, в частности, права и законные интересы налогоплательщиков от произвола и несанкционированного вмешательства исполнительной власти.
- Только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке.

- **НК РФ Статья 5. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени**

- 1. **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, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.**
- **Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.**
- **Акты законодательства о налогах и сборах в части регулирования страховых взносов вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного расчетного периода по страховым взносам, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей.**
- **Федеральные законы, вносящие изменения в настоящий Кодекс в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.**
- **Акты законодательства о налогах и сборах, указанные в [пунктах 3](#) Акты законодательства о налогах и сборах, указанные в [пунктах 3 и 4](#) настоящей статьи, могут вступать в силу в сроки, прямо предусмотренные этими актами, но не ранее даты их официального опубликования.**

- 2. Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги, сборы и (или) страховые взносы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом **ухудшающие** положение налогоплательщиков, плательщиков сборов и (или) плательщиков страховых взносов, а также иных участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, **обратной силы не имеют.**

- 3. Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или **смягчающие** ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей, **имеют обратную силу.**

- 4. Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги, сборы и (или) страховые взносы, снижающие налоговые ставки, размеры сборов и (или) тарифы страховых взносов, устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, **могут иметь обратную силу**, если прямо предусматривают это.



- 5. Положения, предусмотренные настоящей статьей, **распространяются** также на издаваемые в пределах своей компетенции в соответствии с законодательством о налогах и сборах нормативные правовые акты **Правительства Российской Федерации, федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, органов местного самоуправления, если иное не предусмотрено настоящим пунктом.**
- Нормативные правовые акты, предусматривающие утверждение новых **форм (форматов)** налоговых деклараций (расчетов) или внесение изменений в действующие формы (форматы) налоговых деклараций (расчетов), вступают в силу **не ранее чем по истечении двух месяцев со дня их официального опубликования.**

- **<Письмо> ФНС России от 21.12.2017 N ГД-4-11/26061 "О печати бланков налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц"**
- Налоговым органам предписано обеспечить прием налоговых деклараций по форме 3-НДФЛ за 2017 год по новой и старой формам
- Изменения в форму налоговой декларации были внесены приказом ФНС России от 25.10.2017 N ММВ-7-11/822@.
- **Учитывая порядок вступления в силу данного приказа (не ранее чем через два месяца после его опубликования (18.12.2017)), налоговым органам надлежит обеспечить прием налоговых деклараций за 2017 год, представленных по форме и формату в соответствии с действующей редакцией, а также в соответствии с новой редакцией, с учетом внесенных изменений.**

- <Письмо> ФНС России от 12.12.2017 N СА-4-7/25240 <О приостановлении налоговыми органами работы по взысканию в судебном порядке недоимки по страховым взносам, пеням и штрафным санкциям по страховым взносам, являющейся невозможной>
- **Налоговые органы приостанавливают взыскание задолженности по страховым взносам, переданной органами ПФР и ФСС**
- Это связано с тем, что в большинстве случаев суды отказывают в удовлетворении требований налоговых органов по причине предъявления заявлений о взыскании задолженности, право на взыскание которой утрачено органами ПФР и органами ФСС РФ до момента передачи налоговым органам функций по администрированию страховых взносов.
- При наличии случаев для признания задолженности невозможной к взысканию подлежит применению порядок по списанию такой задолженности. Сообщается, что указанные действия должны осуществляться органами ПФР и ФСС РФ.
-

- НК РФ Статья 6. Несоответствие нормативных правовых актов настоящему Кодексу
- 
- 1. Нормативный правовой акт по вопросам налогов, сборов, страховых взносов 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, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей либо полномочия налоговых органов, таможенных органов, установленные настоящим Кодексом;
  - 3) вводит обязанности, не предусмотренные настоящим Кодексом, или изменяет определенное настоящим Кодексом содержание обязанностей участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, иных лиц, обязанности которых установлены настоящим Кодексом;

- 4) запрещает действия налогоплательщиков, плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов, налоговых агентов, их представителей, разрешенные настоящим Кодексом;
- 5) запрещает действия налоговых органов, таможенных органов, их должностных лиц, разрешенные или предписанные настоящим Кодексом;
- 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;
- 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.

- 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.

- 4. В отношении нормативных правовых актов, регулирующих порядок взимания налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза в рамках ЕврАзЭС (далее в настоящем Кодексе - Таможенный союз), применяются положения, установленные таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

- **НК РФ Статья 7. Международные договоры по вопросам налогообложения**
- 
- 1. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами, применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.



- **Международные договоры Российской Федерации.** Обычно в таких договорах согласовываются коллизионные нормы, позволяющие избегать двойного налогообложения и предотвращать уклонение от уплаты налогов.
- Например, Федеральным законом Например, Федеральным законом от 6 декабря 2003 г. № 156-ФЗ "О ратификации Соглашения между Правительством Российской Федерации и Правительством Австралии об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" было ратифицировано соответствующее Соглашение, заключенное 7 сентября 2000 г. в г. Канберре.