МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

ФЕДЕРАЛЬНОЕ АГЕНТСТВО ПО ОБРАЗОВАНИЮ

ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ

ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ

# ТЮМЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ

ФИЛИАЛ В Г.САЛЕХАРД

КУРСОВАЯ РАБОТА

ПО ДИСЦИПЛИНЕ: «Налоги и налогообложение»

НА ТЕМУ: «Место и роль Налогового кодекса в системе российского законодательства»

|  |  |
| --- | --- |
|  | Выполнила студентка III курса ОСО |
|  | Специальности «Ф и К» |
|  | Хусаинова Айсылу Фильхатовна |
|  | Проверила: преподаватель |
|  | Акеньшина Ж.П. |

Салехард 2010г.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| СОДЕРЖАНИЕ | |  |
| ВВЕДЕНИЕ……………………………………………………………………….. | | 3 |
| ГЛАВА I. | НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО РОССИИ…………… | 4 |
| 1.1. | Понятие и состав налогового законодательства………………. | 4 |
| 1.2. | Принятие Налогового кодекса: множество вариантов……...... | 6 |
| 1.3. | Место и роль Налогового кодекса в налоговом законодательстве………………………………………………… | 15 |
| ГЛАВА II. | НАЛОГОВЫЙ КОДЕКС РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ СЕГОДНЯ – ДОСТИЖЕНИЯ И ПРОБЛЕМЫ............................ | 23 |
| 2.1. | Современная модель кодификации налогового законодательства………………………………………………… | 23 |
| 2.2. | Необходимость дальнейшей кодификации налогового права в России………………………………………................................. | 29 |
| 2.3. | Тенденции и задачи развития налогового законодательства. | 38 |
| ЗАКЛЮЧЕНИЕ………………………………………………………………....... | | 47 |
| СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ…………………………....... | | 50 |
|  | |  |

**ВВЕДЕНИЕ.**

Российское налоговое законодательство, несмотря на принятие единого кодифицированного акта - Налогового кодекса Российской Федерации (далее - НК РФ), остается нестабильным, а по ряду проблем правового регулирования налоговых отношений даже противоречивым.

В современной юридической науке России до сих пор отсутствует концептуальное единство по ряду ключевых проблем и понятий современного налогового права. Нет официальной концепции развития налогового законодательства, идет дискуссия по поводу методологических ориентиров его систематизации, нет научно обоснованной модели кодификации налогового законодательства, нет согласия ученых, законодателя, практиков по отношению к международному и зарубежному опыту развития и кодификации налогового законодательства. Такого рода пробелы и плюрализм в налоговом праве существенно затрудняют решение практических и научных задач в налоговой сфере, делая тему курсовой работы особенно актуальной и важной.

Активная кодификационная деятельность стала одним из определяющих направлений проводимой налоговой реформы в Российской Федерации.

Цель данной курсовой работы: рассмотреть Налоговый кодекс Российской Федерации, его место и роль в системе российского налогового законодательства. Исходя из поставленных целей, задачами курсовой работы являются: раскрыть понятие и состав налогового законодательства и определить роль и значение налогового кодекса в системе налогового законодательства; рассмотреть Налоговый кодекс России на современном этапе; изучить проблемы налогового кодекса и тенденции совершенствования.

Объектом исследования является история принятия и место налогового кодекса в системе налогового законодательства.

В качестве основы написания работы используются: Налоговый кодекс Российской Федерации (в редакции последних изменений), учебники по ред. Баранова В.М., Брызгалина А.В., Основные направления антикризисных действий Правительства РФ на 2010г., нормативно-правовые акты; публикации в периодических изданиях; ресурсы сети интернет.

**ГЛАВА I. НАЛОГОВОЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВО РОССИИ.**

**1.1. Понятие и состав налогового законодательства.**

Под законодательством и налогах и сборах понимают совокупность актов законодательства, регламентирующих по­рядок и правила установления, введения и взимания налогов и сборов на тер­ритории Российской Федерации. (22; 35) А.В. Брызгалин определяет систему российского налогового законо­дательства как взаимосвязанную совокупность всех нормативных актов различного уровня, принятых представительными органами власти и содер­жащих налогово-правовые нормы. (2; 40)

Анализ ст.1 НК РФ позволяет сформировать состав налогового законодательства как трехуровневую систему правового регулирования, включающую в себя: законодательство РФ о налогах и сборах; законодательство субъектов РФ о налогах и сборах, включающее региональные законы о налогах и сборах; нормативные правовые акты представительных органов муници­пальных образований о налогах и сборах.

Законодательство РФ о налогах и сборах состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. О каких «федеральных законах» здесь идет речь? Большинство авторов считают, что к «законода­тельству о налогах и сборах следует отнести не только те федеральные зако­ны, которые приняты по прямому указанию НК РФ, но и иные федеральные законы, которые содержат положения, направленные на регулирование от­ношений, указанных в ст.2 Налогового кодекса РФ» и относят к ним, в частности, Закон РФ «О налоговых органах Российской Федерации» и Федеральный Закон «О соглашениях о разделе продукции». (19; 25)

Нельзя забывать и еще один важный момент. К актам налогового законодательства относятся также федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действовавшие на территории РФ на момент вступления в силу отдельных частей НК и прямо не признанные законодателем утратившими силу. Такие акты действуют в части, не противоречащей НК, и подлежат приведению в соответствие с ним. (25) Дело в том, что процесс кодификации налоговых норм происходил не одномоментно, но в течение целого ряда лет. К моменту принятия общей части НК налоговое законодательство состояло из множества отдельных, подчас противоречивых законодательных актов. По мере создания объективных и субъективных предпосылок одни из них, утрачивая силу, консолидировались в НК РФ, другие - продолжали действовать параллельно с НК.

Региональный и местный аспект налогового правотворчества вызывает повышенное внимание правовой науки. Согласно НК РФ законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов о налогах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК.

Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах включают решения и иные акты представительных органов муниципальных образований, принимаемые в соответствии с НК. Информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъекта РФ и органами местного самоуправления в Минфин РФ и ФНС РФ, а также в финансовые органы субъектов РФ и территориальные налоговые органы (18; 5).

Согласно п.6 ст.1 НК РФ указанные в данной статье законы и другие нормативные правовые акты именуются в НК РФ законодательством о нало­гах и сборах. Таким образом, по мнению С.Д.Шаталова, рассматриваемый пункт «вводит обобщающую терминологию, объединяя в единую категорию «законодательство о налогах и сборах» все перечисленные в пунктах 1, 4 и 5 за­коны и иные нормативные акты о налогах и сборах всех трех уровней». (10; 65)

Известно, что термин «законодательство» используется в правовом регулировании как в узком, так и в широком значении. В первом случае в него включают исключительно законы, во втором – законы плюс подзаконные акты. В.Е. Кузнеченкова считает, что «Налоговый кодекс содержит широкую трактовку законодательства о налогах и сборах, включая в него не только законы, но и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принимаемые представительными органами власти субъектов Российской Федерации и представительными органами местного самоуправления» (8; 115) Та­кой подход имеет свои «за» и «против»: с одной стороны, (как уже отмечалось выше) в настоящее время из законодательства исключены иные акты субъектов РФ, не называемые законами; но с другой, в состав налогового законодательства включены решения и иные акты представительных органов муниципальных образований по вопросам налогообложения.

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. Указы Президента РФ, постановления Правительства РФ, нормативные правовые акты иных органов исполнительной власти Российской Федерации и органов исполнительной власти субъектов РФ, 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 Министерство по налогам и сборам России не смогут принять и ввести в действие ни один нормативный акт в области налогообложения, кроме поименованных в НК РФ (ст. 4 НК). 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.

**1.2. Принятие Налогового кодекса: множество вариантов.**

16 апреля 1998 г. В Государственную Думу всего было представлено десять вариантов (в том числе правительственный) проектов Налогового кодекса. По результатам рейтингового голосования в первом чтении мог быть принят только один из них.

1. Первым обсуждался проект НК Российской Федерации (альтернативный вариант) N 97803489-2, разработанный Ассоциацией «Налоги России» (группа «Народовластие»).

Документ был внесен как законодательная инициатива членов Совета Федерации от нескольких субъектов Федерации. Это губернаторы и председатели законодательных собраний субъектов Федерации - Удмуртии, Свердловской области, Челябинской области, Томской области, Башкортостана, Оренбургской области и другие. Документ был разработан на основе фундаментальной длительной работы известных в стране специалистов; руководителем творческого коллектива был В.Н. Фролов, доктор экономических наук. Творческая работа происходила в рамках Ассоциации экономического взаимодействия «Большой Урал». Проект включал в себя 203 статьи и был посвящен только общей части Налогового кодекса.

В пояснительной записке, характеризующей законопроект, подчеркивалось, что предлагаемый НК основан на принципиальной идее отхода от репрессивно-фискальной системы налогообложения, подавляющей инвестиционную активность финансовых ресурсов в стране, и перехода к системе налогообложения регулятивно-стимулирующего типа - системе, прежде всего повышающей активность инвестиционных ресурсов и стимулирующей развитие производства, увеличение объемов промышленной продукции и на этом основании улучшение экономических показателей работы хозяйствующих субъектов, а значит, рост налогооблагаемой базы и доходов бюджетов всех уровней.

2. Еще один проект НК РФ (законопроект N 98800246-2), внесенный членом Совета Федерации Е.С. Савченко, был разработан Ассоциацией "Черноземье". Он включал 537 статей, общую и особенную части Налогового кодекса. Концепция налогообложения, заявленная в этом проекте, состояла в полном отказе от налогообложения результатов труда, выручки и прибыли и предполагала переход к налогообложению производственных ресурсов. Любая производственная деятельность рассматривалась как взаимодействие производственных ресурсов, структурно состоящих из: "а) основных производственных фондов, предметов труда; б) живого труда в виде заработной платы; в) природных ресурсов (земля, недра, вода, леса и тому подобное)". Так как валовой внутренний продукт является результатом этого взаимодействия, то "остается только определить долю влияния каждого вида ресурсов, чтобы перейти к построению налоговой системы. Расчет налоговых ставок представляется чисто технической операцией". (18; 20)

В пояснительной записке к этому проекту подчеркивалось, что представляемый проект НК РФ является творческой переработкой НК, предложенного к обсуждению Правительством РФ.

По мнению Ассоциации "Черноземье", наиболее слабым звеном в системе налогообложения являлось налогообложение сельскохозяйственных товаропроизводителей. Поэтому по аналогии с упрощенной налоговой системой субъектов малого предпринимательства она предложила раздел, учитывающий положительный опыт Белгородской области по замещению всех налогов единым продовольственным налогом.

3. Третий проект НК РФ (законопроект N 98008956-2), внесенный депутатом И.Д. Грачевым, представлялся от фракции "Яблоко" и включал 386 статей. В нем предусматривалось резкое ограничение прав налоговых органов по нормотворчеству, а самих налоговых органов - даже в доступе к налогоплательщику. Проектом не предусматривалось большинство из действовавших на тот момент времени прямых налогов, в том числе налог на прибыль. Предлагалось вывести из списка подакцизных товаров нефть и газ. Видимо, предчувствуя возражения оппонентов о том, что российская экономика не выдержит потрясения при единовременном переходе на предлагаемую систему налогообложения, авторы Кодекса предложили поэтапный пятилетний период перехода на новую систему.

В целом разработчики считали, что проект был направлен на построение предельно простой и удобной для промышленников и предпринимателей налоговой системы.

4. Следующим обсуждался проект НК РФ (законопроект N 98009601-2), внесенный депутатом А.Г. Головым. Он также был подготовлен фракцией "Яблоко", включал 71 статью и объединял сразу общую и особенную часть налогового права. Экономическая программа Кодекса была весьма радикальна. Предлагалось оставить пять (или немногим больше) налогов. Основным из них должен был стать минимальный налог на доход предприятий (по сути, оборотный налог). НДС предлагалось упразднить, а широкий список льгот, наоборот, оставить. Предусматривалось ввести социальные сборы без ограничения их количества, но с установлением суммарного предельного уровня в размере 75% от ставки подоходного налога, что было в несколько раз меньше, чем действующие отчисления в государственные социальные внебюджетные фонды. Авторы проекта не отрицали, что серьезных расчетов последствий введения налоговой системы, предусмотренной Кодексом, они не проводили, объяснив свою позицию тем, что "цифры, которые дает Министерство финансов, не позволяют провести нормальные расчеты"

5. Проект общей части НК РФ (законопроект N 97812026-2), представленный депутатом В.В. Похмелкиным (не состоящим в депутатском объединении), заметно выделялся на фоне остальных проектов Кодекса. Сформулированный как альтернативный, он довольно быстро трансформировался, по сути, в правительственный вариант Кодекса. Сам В.В. Похмелкин считал, что "концепция, которая была альтернативной правительственному варианту, сегодня на 70% ... воспринята в новом проекте, представленном Правительством Российской Федерации".

6. Проект НК РФ, внесенный депутатами В.В. Жириновским и Ю.Н. Паршаковым (законопроект N 97091276-2), заметно отличался от других предложений. Он включал 1176 статей, общую и особенную часть налогового права. Причем отличия носили концептуальный, а не косметический характер. Суть предложений состояла в следующем: какой именно будет действовать кодекс - значения не имеет (ЛДПР, кстати, отталкивалась от правительственного варианта).

По мнению авторов, поскольку от ответственности за сбор налогов освобождены полностью главы районов, главы городов и главы субъектов Федерации, сбор налогов составлял всего 60 - 67% в год.

Ответственность предлагалось возложить на губернаторов, а Федеральной налоговой службе спрашивать за исполнение налоговой дисциплины не с 2,5 млн. предприятий и 100 млн. физических лиц, а с 89 губернаторов. Поскольку, согласно Конституции Российской Федерации, все субъекты Федерации равны как по правам, так и по ответственности, по мнению авторов, сразу будет видно, какой субъект Федерации выполняет свои обязательства перед государством и кто конкретно ответственен.

Интересно, что одним из основополагающих принципов проекта было убеждение, что налоговая система должна опираться в первую очередь на условно постоянные налоги. Налогоплательщик извещается о сумме, которую ему предстоит внести в качестве налогового платежа. Если же при этом он сумеет повысить эффективность использования имеющихся у него ресурсов, то эффект от его предпринимательских усилий достанется ему, а не будет изъят государством, как это происходит в условиях действия условно переменных налогов. Именно этот принцип лежал в основе предложений, представленных Ассоциацией "Налоги России", а несколько позже и Ассоциацией "Черноземье".

Проект был отвергнут межфракционной комиссией без обсуждения деталей.

7. Другой альтернативный Кодекс назывался "Об универсальной налоговой системе Российской Федерации" (законопроект N 97060946-2) и был представлен депутатом И.М. Братищевым (член КПРФ). Проект состоял из 82 статей. Авторы предлагали создать универсальную налоговую систему, которая не только выполняла бы фискальную функцию, но и обладала бы мощными стимулирующими свойствами, одновременно обеспечивая регулирование и строгий контроль.

8. Проект Федерального закона "Об основах налогообложения и сборов в Российской Федерации" (законопроект N 98008446-2), внесенный Законодательным Собранием Свердловской области, разрабатывался с участием двух институтов Екатеринбурга - Института философии и права УрО РАН и Уральского института регионального законодательства. Проект включал 39 статей. Сами авторы не называли проект своего Закона налоговым кодексом, а позиционировали его как "альтернативный подход к проблемам становления налоговой системы в Российской Федерации".

Основная идея законопроекта заключалась в предоставлении прав субъектам Федерации самостоятельно устанавливать налоги в своих регионах. Некоторые из этих налогов устанавливаются в обязательном порядке, некоторые - в зависимости от ситуации в регионе. Таким образом, предусматривалась "не система жесткой регламентации всех налогов сверху, а возможность создания в перспективе саморегулирующейся системы".

9. Проект Федерального закона "О спасении отечественного товарного производства", строго говоря, не рассматривался как альтернативный вариант Налогового кодекса. Он был внесен депутатом В.Л. Машинским (группа "Народовластие") и состоял из 17 статей. Пафос законопроекта сводился в основном к двум вещам: отмене НДС и предложению заморозить все долги российских предприятий (переоформлению их в кредитные обязательства со сроком погашения в 10 лет). Законопроект не вызвал особого отклика у депутатов. Было отмечено, что отменить НДС, существовавший во всех странах СНГ, совершенно невозможно. Что касается реструктуризации долгов, то для этого потребовался бы пересмотр законодательства по банкротству, которое было уже принято.

10. Последним - десятым - обсуждался проект Налогового кодекса Российской Федерации, предложенный Правительством РФ (законопроект N 98910809-2). Новый вариант заметно отличался от своего предшественника, который обсуждался в Госдуме весной 1996 г. Он включал 640 статей и регулировал общую и особенную часть налогового права. Правда, особенная часть впоследствии была исключена. Кодекс позиционировался уже не столько как проект Правительства, сколько как результат совместной деятельности Правительства, депутатов и членов Совета Федерации. При представлении проекта подчеркивалось, что при его доработке было взято все лучшее, что имелось в девяти альтернативных проектах и в поступивших 4,5 тыс. поправок. Из логики выступления следовало, что лучше сосредоточиться на предлагаемом варианте и не терять времени на дискуссии по другим проектам, которые являлись как бы уже пройденным этапом в истории создания российской налоговой системы.

Предложения, содержащиеся в Кодексе, трактовались как налоговая реформа. В пояснительной записке к правительственному варианту НК говорилось, что принятие НК позволит систематизировать действующие нормы и положения, регулирующие процесс налогообложения, привести их в упорядоченную, единую, логически цельную и согласованную систему, устранить такие недостатки существующей налоговой системы, как отсутствие единой законодательной и нормативной базы налогообложения, многочисленность и противоречивость нормативных документов и отсутствие достаточных правовых гарантий для участников налоговых отношений. Изменения требовали и чрезмерно жесткие нормы ответственности за налоговые нарушения, применявшиеся в то время при отсутствии ясного законодательства, предупредительных процедур и нечеткости формулирования составов налоговых нарушений.

Справедливости ради следует сказать еще о трех проектах НК, которые были внесены в Государственную Думу, но не дошли до обсуждения в первом чтении. Это проект Налогового кодекса N 98008847-2, внесенный депутатом А.М. Макаровым, проект N 97084469-2, внесенный депутатами А.Я. Зеликовым и Е.С. Савченко, и проект N 97054469-2, внесенный Э.Э. Росселем как членом Совета Федерации.

Указанные проекты были отозваны субъектами права законодательной инициативы 14 апреля 1998 г.

Из тринадцати представленных в Думу проектов Налогового кодекса до рейтингового голосования дошли восемь:

1. С.С. Сулакшин (Ассоциация экономического взаимодействия "Большой Урал") - "Налоговый кодекс Российской Федерации (альтернативный вариант)";

2. Е.С. Савченко (Ассоциация "Черноземье") - "Налоговый кодекс Российской Федерации";

3. И.Д. Грачев ("Яблоко") - "Налоговый кодекс Российской Федерации";

4. А.Г. Голов ("Яблоко") - "Налоговый кодекс Российской Федерации";

5. В.В. Жириновский (ЛДПР) - "Налоговый кодекс Российской Федерации";

6. А.В. Лобашев, Э.Э. Россель (Институт философии и права УрО РАН и Уральского института регионального законодательства) - "Об основах налогообложения и сборов в Российской Федерации";

7. В.И. Машинский (независимый депутат) - "О спасении отечественного товарного производства";

8. Правительственно-думский проект. Результаты голосования представлены в таблице.

Таблица 1.1.2.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Результаты  голосования | Проекты Налогового кодекса | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 |
| За | 148 | 81 | 84 | 36 | 50 | 23 | 29 | 303 |
| Против | 78 | 64 | 47 | 60 | 97 | 43 | 40 | 28 |
| Воздержались | 7 | 6 | 4 | 2 | 4 | 6 | 2 | 5 |
| Голосовало | 233 | 151 | 135 | 98 | 151 | 72 | 71 | 336 |
| Не голосовало | 217 | 299 | 315 | 352 | 299 | 378 | 379 | 114 |

(18, 45)

С большим отрывом победил правительственно-думский вариант. По этому же варианту приняло участие в голосовании и наибольшее число депутатов. Минимальное количество депутатов проголосовало "против". Второе место занял проект, подготовленный Ассоциацией "Налоги России" под руководством В.Н. Фролова (N 1 из таблицы). Участие в голосовании по этому проекту приняло значительно больше депутатов, чем по всем остальным проектам (кроме правительственно-думского). На третьем месте оказался проект И.Д. Грачева, немногим уступил ему проект Ассоциации "Черноземье". Наименьший интерес вызвали проекты А.В. Лобашева и В.И. Машинского: значительная часть депутатов вообще проигнорировала голосование по нему, а из тех, кто голосовал, большинство было "против". Наибольшее неодобрение у депутатов вызвал проект фракции ЛДПР: при довольно большом количестве голосовавших "против" было почти вдвое больше, чем "за".

В первом чтении правительственный проект НК был принят. Выбор "основных направлений" развития российской налоговой системы сделан. Несмотря на то что принятое по итогам голосования постановление допускало внесение поправок вплоть до концептуальных, формат налоговой системы России фактически был задан. Принятие правительственного НК определило ширину колеи железной дороги, которую можно долго обсуждать, но после того как построена первая ветка, как известно, изменить ничего практически невозможно. В дальнейшем прохождении Налогового кодекса по коридорам власти был свой драматизм, но период обсуждения альтернативных вариантов Кодекса закончился.

Результаты исследования показывают, что основные принципы, которые много позже легли в основу современной налоговой системы России, были сформулированы еще в 1992 - 1994 гг. Таким образом, теоретическая основа современного НК РФ была разработана задолго до его фактического принятия. Да, окончательная конфигурация российской налоговой системы оказалась не тождественной той, которую видела группа В.Н. Фролова - авторов первого проекта Кодекса, но большая часть базовых принципов все же совпала. Более того, российская налоговая система и сегодня продолжает развиваться в соответствии с вектором движения, заданным проектом первого Кодекса.

Растет регулирующая роль акцизов, частично взявших на себя функции ушедшего в прошлое прогрессивного налогообложения (отказ от которого, кстати, был предусмотрен еще первым проектом Кодекса). Последовательно реализуется и основной принцип проекта первого НК - растет роль условно постоянных налогов и, соответственно, уменьшается условно переменных. Так, роль основного условно постоянного налога - налога на имущество в современной налоговой системе возрастает, ставки же по таким условно переменным налогам, как НДС, уменьшаются (проект Ассоциации "Налоги России", кстати, изначально предполагал уменьшение ставки именно НДС).

Можно ли было прийти к современной конфигурации налоговой системы быстрее? Наверное, нет. Даже краткий обзор альтернативных налоговых кодексов показывает, насколько поляризовано в своих устремлениях российское общество, как трудно ему прийти к единому видению своего будущего. Однако именно жесткое противостояние групповых интересов в ходе обсуждения различных моделей налоговой системы привело к выработке взаимоприемлемого компромисса о ее характере.

Как любой компромисс, принятый правительственный вариант Налогового кодекса оказался далеким от идеала. Он, конечно, вобрал в себя многие конструктивные идеи, сформулированные в альтернативных вариантах. Тем не менее каждый из этих вариантов имел свою внутреннюю логику, заменить ее простой комбинацией даже лучших идей из разных источников невозможно. Таким образом, Налоговый кодекс обречен на дальнейшее улучшение до тех пор, пока его внутренняя логика не придет в соответствие с логикой экономического развития. Именно поэтому, как это ни парадоксально, чем дальше во времени отстоит проект первого Кодекса от его современного аналога, тем больше между ними общего. (18; 55)

**1.3. Место и роль налогового кодекса в налоговом законодательстве.**

Как отмечалось выше, Кодекс занимает особое место в системе законодательства. При этом необходимо отметить, что используемый в НК РФ термин "законодательство о налогах и сборах" подразумевает только НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы, а также законы субъектов РФ и решения представительных органов местного самоуправления об отдельных налогах. Однако применявшийся до принятия НК РФ термин "налоговое законодательство" имел более широкий смысл. Представляется, что в научном плане было бы более логично использовать именно его, поскольку сведение законодательства о налогах и сборах только к законам о налогах имеет много недостатков и ведет к проблемам в правовом регулировании и применении отдельных положений, о чем будет сказано ниже.

Несомненно, право должно иметь свое внешнее выражение. В отечественной и зарубежной литературе это внешнее выражение права в одних случаях называют формой или формами права, в других - источниками, а в третьих их именуют одновременно и формами, и источниками права.

Каково место НК РФ среди других источников? Все источники налогового права можно разделить на три большие группы: законы, подзаконные акты, нормативные договоры. Необходимо отметить, что нормативный правовой акт, для того чтобы стать источником налогового права, должен обладать следующими признаками: общеобязательность, формальная определенность, законность.

Эти признаки объединяют их с другими источниками права. Вместе с тем источники налогового права имеют характерные черты, отличающие их от совокупности нормативных правовых актов, регулирующих иные отрасли:

- они регулируют общественные отношения, составляющие предмет налогового права;

- они принимаются только теми органами, правотворческая компетенция которых закреплена НК РФ. Вопросы, регулирующие налогообложение, не могут выноситься на референдум. В Конституции РФ также предусмотрена усложненная процедура для принятия налоговых законов: обязательное заключение Правительства РФ, обязательное рассмотрение Советом Федерации;

- несовпадение источников налогового права и законодательства о налогах и сборах, которым оперирует НК РФ. Законодательство о налогах и сборах в НК РФ понимается в узком смысле, в него не входят подзаконные акты и международные договоры. Этот сознательный шаг законодателя порождает множество проблем, и прежде всего в правотворчестве. Налоговое законодательство на федеральном уровне должно регулироваться только НК РФ. Законодатель стремится к тому, чтобы исключить все не входящие в НК РФ законы.

В иерархии источников налогового права особое место занимает Конституция РФ. Нормы Конституции РФ, регулирующие налоговые отношения, можно разделить на две группы:

- нормы, прямо посвященные налоговым отношениям (ст. ст. 57, 72 и др.);

- нормы, косвенно регулирующие налоговые отношения (ст. ст. 7, 8 и др.). Данные нормы прямо не посвящены налоговым отношениям, но они определяют всю финансовую и экономическую политику в стране, что не может не отразиться на правовом регулировании налоговых отношений.

Следующая группа источников - федеральные конституционные законы. Например, Федеральный конституционный закон "О Правительстве Российской Федерации" устанавливает, что Правительство РФ разрабатывает и реализует налоговую политику в стране. НК РФ не содержит ссылок на федеральные конституционные законы и не упоминает Правительство как главный орган, регулирующий налоговые отношения.

Федеральные законы можно разделить на две группы: налоговые законы и неналоговые законы. К налоговым законам относятся НК РФ, законы о внесении изменений и дополнений в НК РФ. До недавнего времени в налоговом законодательстве был большой блок законов, посвященный отдельным видам налогов.

Неналоговые законы непосредственно не посвящены регулированию налоговых отношений, но при этом содержат налоговые нормы. Например, Федеральный закон от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции" предусматривает порядок заключения соглашений о разделе продукции при использовании соответствующего налогового режима.

Основным источником налогового права является НК РФ, который состоит из двух частей.

Кодификация позволяет выстроить жесткую иерархию в совокупности источников налогового права, необходимую для любой системы нормативных актов. НК РФ содержит положение о его приоритете по отношению к иным нормативным правовым актам о налогах и сборах. В статье 6 НК РФ определены признаки, по которым тот или иной нормативный правовой акт может быть признан ему несоответствующим. Таким образом, НК РФ - не просто закон, он "первый среди равных" в системе налоговых законов. Тем самым подчеркивается особое значение кодифицированного акта в системе отраслевого законодательства.

Сущность кодификации также состоит в создании правотворческим путем единого, логически цельного и внутренне согласованного нормативного акта, закладывающего правовые основы отрасли права, подотрасли или крупного правового института. Цель кодификации - по возможности наиболее адекватно "отразить социальные интересы, юридически оформить (закрепить) наиболее принципиальные, устойчивые общественные отношения и создать определенный правовой фундамент для дальнейших социальных преобразований" (1; 25).

Именно такую роль играет НК РФ в системе источников налогового права. Кодификация позволила сформировать общую часть налогового права, включающую общеотраслевые принципы и терминологию, понятие и содержание элементов налогообложения, правовой статус субъектов налогового права, процессуальные основы налогового контроля и ответственности и т.д. Однако, как верно заметил А.В. Брызгалин, НК РФ нельзя рассматривать как "панацею от всех налоговых, бюджетных и экономических бед России" (3; 105).

Следующим источником налогового права являются законы субъектов Российской Федерации. Установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и субъектов Российской Федерации. А установление региональных налогов находится в исключительном ведении субъектов Федерации (ст. 73 Конституции РФ). Принимая соответствующие законы, субъекты Федерации вводят на своей территории региональные налоги или предусматривают налоговые льготы по отдельным налогам. Например, Закон Республики Башкортостан от 27 ноября 2002 г. N 365-з "О транспортном налоге" или Закон Республики Коми от 15 октября 2003 г. N 55-РЗ "О ставках налога на игорный бизнес".

В большинстве субъектов налоговые законы разрозненны и принимаются по отдельным налогам. Однако в отдельных субъектах принимаются единые акты по налогам, взимаемым в субъекте, применяемые только в целом. Такие акты не являются кодификациями и не повторяют НК РФ, но содержат достаточно систематизированную нормативную информацию о налогах. Названия таких актов совершенно разнообразны: "О налогообложении в Пермской области"; "О некоторых вопросах налогового регулирования в Республике Бурятия, отнесенных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах к ведению субъектов Российской Федерации"; Дальше всех пошли законодатели в Республике Саха (Якутия). Они принимают каждый год самостоятельный правовой акт, который называется "О налоговой политике Республики Саха (Якутия) на 20... год".

Муниципальные образования принимают решения представительных органов местного самоуправления, устанавливая или изменяя те или иные местные налоги. Например, решение муниципального образования "Воскресенский район" Московской области от 28 ноября 2005 г. N 106/Н "О земельном налоге на 2006 год".

Анализируя такую группу источников налогового права, как законы, необходимо различать понятия законодательства о налогах и сборах и источников налогового права. Система законодательства о налогах и сборах установлена в ст. 1 НК РФ. В нее входят федеральные законы, законы субъектов РФ и нормативные акты представительных органов местного самоуправления. Подзаконные же акты не включены в законодательство о налогах и сборах.

Но они относятся к источникам налогового права и необходимы в следующих случаях: некоторые вопросы налогообложения требуют достаточно оперативного решения, что не обеспечивается законодательной процедурой; решение ряда проблем, имеющих технический характер, целесообразно поручить специализированным ведомствам, а не загромождать ими закон; поскольку налогообложению присуща в том числе и регулирующая функция, решение некоторых вопросов может быть отнесено к компетенции органа, ответственного за проведение социальной и экономической политики в той или иной области.

При этом НК РФ устанавливает, что подзаконные акты, связанные с налогообложением, не могут дополнять или изменять законодательство о налогах и сборах. Особо следует сказать о методических рекомендациях, принимаемых налоговыми органами; такие рекомендации не являются источником налогового права, поскольку не носят нормативно-правового характера. Они являются внутриорганизационными локальными актами, обязательными только для налоговых органов, которым они адресованы. Для налогоплательщиков такие акты не обязательны, однако профессиональный юрист должен иметь представление о них, так как действия налоговых органов во многом основаны на этих методических рекомендациях.

Международные акты имеют приоритет над внутригосударственными актами в соответствии с ч. 4 ст. 15 Конституции РФ. В основном к источникам налогового права относятся международные договоры об избежании двойного налогообложения. На сегодняшний день в России заключено чуть более 60 таких договоров, например, с такими странами, как Кипр, Германия и т.д. Такие международные договоры обладают высшей юридической силой по сравнению с российскими законами. В связи с этим позиция, высказанная ФНС, о необходимости пересмотра международных договоров на предмет соответствия их российскому законодательству, является противоречащей основополагающим началам и принципам права.

Внутригосударственные договоры на сегодняшний день не получили достаточного распространения. Сегодня пока не принято ни одного внутригосударственного договора, регулирующего налоговые отношения. Но это не исключает их из источников налогового права в принципе.

Источники любой правовой отрасли имеют свои пределы действия. Классическая юриспруденция рассматривает действие источников во времени, в пространстве и по кругу лиц.

Действие источников налогового права во времени связано со вступлением их в силу. В отношении налоговых законов существуют особенности вступления их в силу. Для этого необходимо соблюдение одного из следующих условий: не ранее чем по истечении 1 месяца со дня их официального издания; не ранее 1-го числа очередного налогового периода; со дня официального опубликования, если они улучшают положение налогоплательщика; установление новых налогов - не ранее 1-го января года, следующего за годом принятия.

Подзаконные нормативные акты вступают в силу в общем порядке. При этом надо иметь в виду, что инструкции, приказы и методические рекомендации исполнительных органов власти, носящие внутриведомственный характер, не являются источниками налогового права, так как не носят нормативного характера.

Одной из особенностей действия норм НК РФ во времени является возможность их распространения на правоотношения, которые возникли до их вступления в силу (так называемая обратная сила закона). По общему правилу, закрепленному в ст. 57 Конституции РФ, законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Данный принцип более детально раскрыт в ст. 5 НК РФ.

Возможны три варианта распространения норм законодательства о налогах и сборах на правоотношения, возникшие до вступления закона в силу:

1) нормативные правовые акты имеют обратную силу, если они:

- устраняют или смягчают ответственность за налоговые правонарушения;

-устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков;

2) нормативные правовые акты могут иметь обратную силу в случаях, прямо предусмотренных в законе, если они: отменяют налоги и сборы; снижают размеры ставок; устраняют обязанности налогоплательщиков; иным образом улучшают их положение;

3) нормативные правовые акты не могут иметь обратной силы, если они: устанавливают новые налоги и сборы; повышают размеры ставок; устанавливают новые обязанности налогоплательщиков; устанавливают или отягчают ответственность за налоговые правонарушения; иным образом ухудшают положение налогоплательщиков.

Действие источников налогового права в пространстве связано с территорией РФ. Под территорией государства понимается его сухопутная территория, внутренние воды, территориальное море, воздушное пространство над ними. Источники налогового права действуют в пространстве на всей территории РФ. Категория территории имеет большее значение для применения налоговых норм. Например, не будет применяться НК РФ в отношении обложения НДС рыбы, выловленной российскими рыбаками в открытом море и проданной там же на иностранное судно, так как НДС взимается только на территории РФ, к которой открытое море не относится.

Действие источников налогового права по кругу лиц связано с категорией резидентства. Все налогоплательщики - физические лица делятся на резидентов и нерезидентов вне зависимости от гражданства, национальности и страны регистрации. К резидентам относятся те физические лица, которые непосредственно находятся на территории РФ более 183 дней в течение 12 последовательно следующих месяцев. К нерезидентам относятся те физические лица, которые находятся за пределами территории Российской Федерации более 183 дней в году. Категория резидентства не применяется к юридическим лицам. Вместо этого НК РФ предлагает понятие "российские организации", к которым относятся организации, зарегистрированные по законодательству РФ. На иностранные организации будет распространяться действие источников налогового права только в случае, если они имеют на территории РФ постоянное представительство, имущество или получают доход от источников в РФ.

**Глава II. Налоговый кодекс Российской Федерации сегодня – достижения и проблемы.**

**2.1. Современная модель кодификации налогового законодательства.**

После принятия НК РФ в России продолжалась масштабная налоговая реформа. При этом необходимо отметить, что в основном реформа была направлена на упрощение налоговой системы и снижение налогового бремени на экономических агентов - как за счет снижения налоговых ставок и изменения правил исчисления и уплаты налогов, так и путем повышения эффективности процедур налогового администрирования.

Необходимость продолжения налоговой реформы в 2000-х гг. была связана с тем обстоятельством, что построение налоговой системы России в начале 1990-х гг. происходило в условиях форсированного перехода к новым экономическим условиям. При этом правовая база, на которую нанизывали изменения, была сформирована в советской России. Резкое сокращение объема ВВП, перераспределяемого через государственный бюджет, значительное сжатие бюджетных расходов с трудом поддавалось нормативному регулированию нормами советского права.

Не совсем умелое применение налоговой политики в регулировании экономических отношений (сама возможность использования которого является спорной) выразилось во введении в налоговом законодательстве большого количества налоговых льгот и освобождений, существование которых не было оправдано соображениями экономической эффективности. В результате налоговая система, созданная в течение 1990-х гг., оказалась недостаточно эффективной с фискальной точки зрения и не способствовала установлению конкурентных рыночных отношений.

В условиях роста проблем с кодификацией налогового законодательства Правительством РФ предпринимались шаги по решению наиболее острых вопросов налогообложения путем подготовки отдельных законопроектов о внесении изменений в налоговое законодательство или (что еще более усугубляло ситуацию) принятия собственных постановлений. В рамках таких необдуманных действий в России, например, был введен региональный налог с продаж, который впоследствии оказался неэффективным и юридически одиозным. Не случайно КС РФ признал его неконституционным в первоначальном его виде (20). Однако его отмена была связана с чрезвычайно высокими политическими и экономическими издержками для бюджетов субъектов Федерации, вследствие чего он продолжил действовать до конца 2001 г. С 1 января 2002 г. он был включен в Налоговый кодекс в новой юридической форме, но концепция его как налога с оборота, сокращающего потребление и, как следствие, производство, не изменилась.

В целом же проведение налоговой реформы, связанной с разработкой и введением в действие второй части НК РФ, а также с дальнейшим совершенствованием законодательства, направленным на создание стимулов для экономического развития, привело к снижению налоговой нагрузки практически по всем основным налогам, за исключением налогов, связанных с добычей и переработкой углеводородного сырья. В частности, на уменьшение налоговой нагрузки были направлены следующие меры.

1. Существенное снижение ставки основных налогов:

а) ставка налога на добавленную стоимость была снижена с 20% до 18% с 2004 г.;

б) ставка налога на прибыль организаций была снижена с 35% до 24% с 2002 г. и до 20% с 2009 г.;

в) в отношении налога на доходы физических лиц с 2001 г. была введена единая ставка в размере 13%;

г) была проведена радикальная реформа социальных налогов, в которой можно выделить следующие основные этапы:

- объединение взносов в государственные социальные внебюджетные фонды в единый социальный налог с регрессивной шкалой налоговых ставок. (18).

До проведения налоговой реформы в 2000 г. кроме подоходного налога с физических лиц, взимаемого по базовой ставке 12% и предельной ставке 30%, и отчислений в Пенсионный фонд физическими лицами по ставке 1% работодатель уплачивал начисления на фонд оплаты труда: в Пенсионный фонд - 28%; Фонд социального страхования - 5,4%; Фонд обязательного медицинского страхования - 3,6%; Фонд занятости - 1,5%; Если учитывать только подоходный налог и платежи в социальные внебюджетные фонды, то суммарная ставка подоходного налогообложения (сумма подоходного налога и отчислений во внебюджетные фонды, деленная на сумму дохода, включающего налог, и отчислений во внебюджетные фонды) составляла около 37,2% при учете базовой ставки подоходного налога в 12% и около 50% при учете прогрессивного характера шкалы ставок подоходного налога.

- сокращение базовой ставки налога с 35,6% до 26% и ликвидация ЕСН с 2010 г.;

- изменение, позволяющее применять регрессивную шкалу организациям с любым размером фонда оплаты труда;

- отмена единого социального налога и введение взносов в социальные внебюджетные фонды с 1 января 2010 г.;

- увеличение тарифной ставки социальных взносов с 26% до 34% с 2011 г.;

- планирование переходного периода с 2011 по 2014 г. включительно для отдельных категорий плательщиков.

С точки зрения правового регулирования, Федеральный закон от 24 июля 2009 г. N 212-ФЗ, регулирующий взимание взносов вместо ЕСН, продублировал множество норм НК РФ. Такой дуализм в параллельном правовом регулировании в будущем может негативно сказаться на юридической технике принимаемых законов о внесении изменений в НК РФ или Федеральный закон N 212-ФЗ.

2. Отмена налогов с оборота и прочих налогов, которые до проведения налоговой реформы обеспечивали существенную часть доходов бюджетной системы. В ходе налоговой реформы были отменены следующие налоги:

а) налог на содержание жилищного фонда и объектов социально-культурной сферы (ставка - до 1,5% от выручки);

б) налог на пользователей автомобильных дорог (ставка - до 3,75% от выручки);

в) налог на реализацию горюче-смазочных материалов (ставка - 25% от объема реализации ГСМ);

г) налог с продаж (ставка - до 5% от объема розничной реализации).

3. Важным этапом снижения налогового бремени являлось введение специальных налоговых режимов, которые в настоящее время позволяют значительно снизить налоговые платежи для организаций и индивидуальных предпринимателей, уплачивающих налоги в рамках специальных налоговых режимов. Речь идет о следующих специальных налоговых режимах, предоставляющих возможность заменить уплату налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций и единого социального налога уплатой единого налога:

а) упрощенная система налогообложения (ставка составляет 6% от выручки или 15% от разницы между доходами и расходами с возможностью уменьшить налог на сумму взносов на обязательное пенсионное страхование);

б) единый налог на вмененный доход (ставка составляет 15% от величины вмененного дохода, устанавливаемого в зависимости от вида деятельности налогоплательщика);

в) единый сельскохозяйственный налог (налоговая ставка составляет 6% от разницы между доходами и расходами налогоплательщика).

4. В ходе налоговой реформы были приняты также и другие меры, не связанные с изменением налоговых ставок, но обеспечивавшие снижение налоговой нагрузки:

а) в отношении НДС были реализованы следующие меры: переход на учет налоговой базы по методу отгрузки; ускоренное принятие к вычету налога при капитальном строительстве; совершенствование порядка возмещения налога; переход к поквартальной уплате налога; предоставление налоговых освобождений и льгот по некоторым операциям сельхозтоваропроизводителей, при реализации программных продуктов, расширение сферы применения льготной 10-процентной ставки; расширение применения нулевой налоговой ставки; предоставление возможности возмещать налог с авансовых платежей;

б) в рамках реформирования налога на прибыль организаций были реализованы следующие меры: переход на метод начисления; принятие к вычету всех экономически обоснованных расходов; отмена дискриминационных налоговых льгот; введение "амортизационной премии"; снятие ограничений для переноса убытка на будущие налоговые периоды; освобождение от налогообложения дивидендов, выплачиваемых российскими организациями при стратегическом участии; ускоренная амортизация основных фондов, используемых исключительно для научно-технической деятельности;

в) по единому социальному налогу было предусмотрено введение льготных шкал регрессии для сельхозтоваропроизводителей, организаций, осуществляющих деятельность в области информационно-коммуникационных технологий;

г) были предоставлены налоговые льготы по налогу на добычу полезных ископаемых при добыче нефти на участках недр с высокой степенью выработанности, а также установлено освобождение от уплаты данного налога при добыче нефти на месторождениях Восточной Сибири.

Кроме того, в 2008 - 2009 гг. был реализован целый ряд инициатив, направленных на создание стимулов для реализации инновационного сценария экономического развития страны и связанных с предоставлением налоговых льгот и снижением налоговой нагрузки на экономических агентов:

1) снижение ставки налога на добычу полезных ископаемых, взимаемого при добыче нефти, путем увеличения необлагаемого минимума цены барреля нефти, учитываемого при расчете коэффициента Кц;

2) расширение возможностей для применения понижающих коэффициентов к ставке налога на добычу полезных ископаемых, взимаемого при добыче нефти на участках недр с высокой степенью выработанности, а также расширение списка территорий, при добыче нефти на которых предоставляются "налоговые каникулы" по налогу на добычу полезных ископаемых;

3) увеличение предельного размера затрат на добровольное медицинское страхование сотрудников, принимаемых к вычету по налогу на прибыль организаций и не облагаемых как доходы физических лиц, предоставление возможности плательщикам налога на прибыль организаций осуществлять затраты, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль, на софинансирование процентов по ипотечным кредитам, взятым сотрудниками организаций;

4) введение возможности для работодателей за счет затрат, учитываемых при исчислении налога на прибыль организаций, осуществлять софинансирование добровольных пенсионных накоплений сотрудников, а также оплачивать их обучение;

5) введение возможности использования налогоплательщиками налога на прибыль организаций нелинейного метода начисления амортизации с установлением норм, предполагающих значительное ускорение сроков амортизации основных средств, а по имуществу с небольшими сроками полезного использования в комбинации с "амортизационной премией" - фактически предоставление возможности "свободной амортизации" (т.е. отнесение затрат на капитальные вложения на расходы по налогу на прибыль в сроки, не превышающие или несущественно превышающие налоговый период по налогу на прибыль организаций);

6) увеличение размеров налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц;

7) введение возможности отнесения на расходы, уменьшающие налоговую базу по налогу на прибыль организаций, затрат на научные исследования и разработки с повышающим коэффициентом;

8) дифференциация акцизов на моторное топливо в зависимости от экологического класса топлива;

9) увеличение максимального размера выручки от реализации, позволяющего применять упрощенную систему налогообложения до 60 млн. рублей;

10) снижение ставки по налогу на прибыль организаций с 24% до 20%;

11) введение для крупных налогоплательщиков возможности получить отсрочку по уплате налогов, предоставляемую министром финансов.

**2.2. Необходимость дальнейшей кодификации налогового права в России.**

Происходящие в России глубокие перемены, направленные на формирование инвестиционной, торговой, административной, бюджетной, налоговой, банковской, валютной, внешнеэкономической и прочих систем, связанных с функционированием рынка и государственным управлением экономикой и финансами, высвечивают по-новому многие вопросы правового регулирования налоговых отношений.

Правовое регулирование рыночных отношений с каждым годом становится все более сложным, насыщенным, широко развернутым и детально проработанным. Особая роль в этом регулировании принадлежит кодексам.

Кодификация играет чрезвычайно важную роль в развитии права в целом и представляет собой наиболее радикальный способ систематизации законодательства, особый вид правотворчества. Цель кодификации состоит в обеспечении единого, упорядоченного нормативного регулирования определенного вида отношений, в результате которого имеет место системное развитие законодательства в определенной сфере. Это в полной мере относится и к Налоговому кодексу, объединившему в себе в соответствии с принципом преемственности разрозненный нормативный материал прежнего законодательства, если он отвечал требованиям общественного развития, и новый нормативный материал, позволяющий упорядочить общественные отношения, изменившиеся с изменением вектора экономического развития страны.

31 июня 1998 г. была принята часть первая НК РФ, которая вступила в силу с 1 января 1999 г. Это дало возможность более детально реализовать на практике принцип разграничения полномочий между органами государственной власти разного уровня.

Первые главы части второй НК РФ приняты Федеральным законом от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ. К концу 2009 г. вторая часть НК РФ включает уже 17 глав (с 2010 г. - 16 глав).

В соответствии со ст. ст. 13 - 15 НК РФ и частью второй в настоящее время налоговая система России включает следующие налоги и сборы.

Федеральные налоги и сборы: налог на добавленную стоимость; акцизы;

налог на доходы физических лиц; единый социальный налог (с 2010 г. отменен);

налог на прибыль организаций; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; водный налог; государственная пошлина; налог на добычу полезных ископаемых.

Специальные налоговые режимы: система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог); упрощенная система налогообложения; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Региональные налоги и сборы: транспортный налог; налог на игорный бизнес; налог на имущество организаций.

Местные налоги: земельный налог; налог на имущество физических лиц (пока не включен во вторую часть).

Большинство положений второй части НК РФ отличается несомненной новизной по сравнению с нормами, действовавшими до нее. Во-первых, часть вторая НК РФ является особенной и включает нормы, регулирующие конкретные виды налогов. Во-вторых, положения части второй НК РФ вносят принципиальные изменения в систему законодательства о налогах и сборах. Появились совершенно новые налоги, например единый социальный налог. Правовое регулирование ранее существовавших налогов идет по пути их объединения и упрощения, что значительно видоизменяет его характер.

В-третьих, часть вторая НК РФ очень часто дополняет, а также изменяет, уточняет нормы первой части. Например, все элементы налога, которые перечислены в ст. 17 части первой НК РФ, а также специфические понятия (объект налогообложения, налоговая база, особенности определения налоговой базы, освобождение от налогообложения по конкретным видам налогов) конкретизируются и раскрываются применительно к каждому налогу во второй части НК РФ.

Развитие нашей экономики, усложнение и диверсификация отношений, связывающих участников экономического оборота, меняющиеся экономические потребности этих субъектов, становление гражданского общества в стране и укрепление составляющих его базу демократических начал нашей жизни - вот те причины, которые уже вызвали и будут вызывать в дальнейшем необходимость постоянного совершенствования НК РФ.

Кроме того, необходимость совершенствования НК РФ связана также с рядом серьезных недостатков и нерешенных проблем, которые существуют в правовом регулировании налоговой сферы.

Налоговый кодекс РФ, как и любой другой нормативный акт, не свободен от недостатков. Они возникают и в процессе научного анализа его норм, и в процессе их применения. Но факт, что кодификация налогового права существенно повысила качество налогового законодательства с точки зрения юридической техники, отрицать нельзя.

Вместе с тем можно разделить обоснованную обеспокоенность российских правоведов в отношении того, что создание многих кодексов не сопровождается проведением глубокой кодификации: нет программ кодификации, в результате за каждым кодексом вдогонку готовится пакет законов и подзаконных актов; остаются без изменений многие акты, теряющие смысл в связи с принятием кодексов; кодексы иногда бывают "тонкими" по объему регулирования, сказывается отсутствие единых принципов и методологических подходов. Нельзя не согласиться с тем, что пока не вполне ясны критерии выбора кодекса как одной из форм законов; на практике нередко кодекс "возникает" на пустом месте при отсутствии накопленного нормативного материала, когда, по сути дела, нечего кодифицировать (27).

Аналогичная проблема была и с НК РФ. Вторая часть была принята 5 августа 2000 г., после чего 29 декабря 2000 г. в еще не действовавшую редакцию были внесены значительные изменения, что отмечалось выше. Новая редакция вступила в силу 1 января 2001 г., на следующий день после официального опубликования, одновременно со вступлением в силу самой второй части НК РФ, без учета требований ст. 5 НК РФ. С точки зрения юридической техники вызывает сомнение правомерность применения измененной редакции части второй (28).

Такие действия законодателя, которые проводились неоднократно, еще больше подорвали доверие к НК РФ. В условиях демократического общества налоговые законы не могут изменяться часто и произвольно, поскольку такая произвольность грозит нарушением стабильности экономической системы и препятствует нормальному экономическому развитию (11).

Присутствие в НК РФ недостатков юридико-технического характера, в числе которых - отсутствие четко прописанных правовых механизмов реализации норм НК РФ, - отмечают многие юристы (21). Конечно, такие недостатки в НК РФ налицо. Один из главных - отсутствие четкого разграничения между гражданско-правовыми и налоговыми определениями одних и тех же понятий; использование гражданско-правовых понятий в НК РФ в ином значении, чем в ГК РФ, в частности, таких понятий, как организация, обособленное подразделение, имущество, цена товара и др.

Всего несколько лет назад структурные изменения в российской налоговой системе происходили раз в полгода и начинали действовать с 1 января следующего года. Таким образом, у предпринимателей было много времени, чтобы подготовиться к новациям. Но осенью 2008 г. общемировая финансовая ситуация повлияла и на нашу налоговую систему. С целью не допустить распространения мирового налогового кризиса на российскую почву Правительство стало принимать экстренные меры. На это были направлены Федеральные законы "О дополнительных мерах для укрепления стабильности банковской системы в период до 31 декабря 2011 г.", "О дополнительных мерах по поддержке финансовой системы Российской Федерации", "О внесении изменений в Федеральный закон "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" и статью 12 Федерального закона "О рынке ценных бумаг", а также и некоторые налоговые: "О внесении изменения в статью 346.14 части второй Налогового кодекса Российской Федерации", "О внесении изменения в статью 174 части второй Налогового кодекса Российской Федерации". Времени для адаптации к этим мерам никому не дали: ведь надо было действовать, а не изучать законы!

В принципе данная позиция понятна, но налоговые изменения просто так не вступают в силу: для них предусмотрен особый порядок в ст. 5 НК РФ. Суть его заключается в том, что изменения в первую часть НК РФ вступают в силу по истечении одного месяца со дня официального опубликования. А изменения во вторую часть НК РФ - с 1-го числа следующего налогового периода по соответствующему налогу, но не ранее одного месяца со дня официального опубликования.

К указанному порядку добавился еще один: в какую бы часть НК РФ ни вносились изменения, если они улучшают положение налогоплательщика, то могут вступать в силу в день официального опубликования.

Еще одним недостатком юридической техники Федерального закона N 224-ФЗ является снижение налоговой ставки по налогу на прибыль с 24% до 20%. При этом в Законе отсутствует норма, определяющая, к каким правоотношениям должна применяться новая ставка. Согласно ст. 9 Федерального закона N 224-ФЗ изменение налоговой ставки вступило в силу с 1 января 2009 г. Однако в Законе не указано, применяется она только к правоотношениям, начиная с нового налогового периода 2009 г., или она должна применяться также к правоотношениям, связанным с исполнением обязанности по уплате налогов за 2008 г., которые существовали только с 1 января 2008 г. по 31 марта 2009 г.

В принципе на практике двойственного понимания не возникло: налог на прибыль организаций за 2008 г. все уплачивали по ставке 24%, поскольку обязанность по уплате налога возникла в 2008 г. в момент возникновения объекта налогообложения. Однако вывод, сделанный на основе анализа норм и общих принципов налогообложения, не умаляет пробела Федерального закона N 224-ФЗ.

Среди юридико-технических недостатков НК РФ нельзя не упомянуть присутствие в НК РФ приостановленных норм, норм обратного действия и временных норм. Методическими рекомендациями по юридико-техническому оформлению законопроектов, выработанными Советом Государственной Думы для использования при осуществлении законопроектной деятельности (выписка из протокола N 187 заседания Совета Государственной Думы от 30 ноября 2003 г.), рекомендуется не загружать основной законодательный акт нормами временного действия. Для этого должен быть принят отдельный закон, содержащий такие временные нормы. Но из-за узкой формулировки законодательства о налогах и сборах, содержащейся в ст. 1 НК РФ, такой законодательный акт, как не соответствующий ст. 1 НК РФ, не должен применяться. Хотя нарушающие ее законы все равно принимаются и действуют. Вот и пестрит НК нормами временного действия (например, ст. 64.1 НК РФ), а налоговые отношения регулируются нормами, не содержащимися в НК (в частности, ст. ст. 8, 9 Федерального закона от 26 ноября 2008 г. N 224-ФЗ, ст. ст. 2 - 6 Федерального закона от 19 июля 2009 г. N 202-ФЗ).

Еще один недостаток кодификации налогового законодательства заключается в недостаточном учете экономического положения нашей страны. Хотя отмечается, что "основные институты налогового законодательства отличаются преобладанием экономических положений над юридическими" (21), НК РФ не всегда успевает за изменением экономической ситуации. Несмотря на то что постоянные изменения в НК РФ направлены на актуализацию его положений, исходя из развития экономики страны, большинство из них носят точечный или казуистичный характер, а часто преследуют лоббистские цели. Например, ранее приравненные к индивидуальным предпринимателям для целей налогообложения адвокаты и нотариусы в 2006 г. были разведены в разные группы налогоплательщиков, в связи с чем указанные лица перестали быть плательщиками некоторых налогов или получили значительные льготы.

Налоговые льготы также подтверждают отсутствие единой экономической системы их предоставления. Если сравнивать российское и зарубежное законодательство, то, например, "льготы по НДС в Великобритании имеют ярко выраженную социальную направленность, тогда как в России эта направленность отраслевая и носит казуистичный характер" (4).

В целом при совершенствовании НК РФ необходимо также учесть, что в НК РФ отсутствуют базовые положения, необходимые при регулировании любых властных отношений, в том числе и в налоговой сфере:

- нет упоминания о Конституции РФ, т.е. о том, что к налоговым "властным" отношениям применяются конституционные принципы и нормы;

- кроме функций налоговых органов и органов налоговой полиции, подробно не определяется участие (функции) в налоговых властных отношениях ни одного государственного органа, включая Правительство РФ, которое, согласно ст. 15 Федерального конституционного закона "О Правительстве Российской Федерации", разрабатывает и реализует налоговую политику;

- нет системы общих принципов налогообложения, которые на основании п. "и" ст. 72 Основного Закона страны составляют конституционную основу правового регулирования налоговой системы и реализации совместного ведения РФ и ее субъектов в сфере налогообложения.

От концептуального подхода к определению сущности налоговых отношений зависят и возможные пределы регулятивного воздействия норм различных отраслей права. Отсутствие же такого регулирования приводит к тому, что на основании ст. 1 НК РФ суды зачастую не руководствуются никакими иными нормами, кроме норм этого Кодекса и норм принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

Особенность налоговых отношений заключается в том, что они, обеспечивая, по существу, процесс формирования властными методами публичной собственности (налоговых доходов бюджетов разного уровня) и реализуя административно-правовой (финансово-правовой) метод государственного управления в сфере бюджетной обеспеченности и экономической координации субъектов рыночных отношений, вытекают:

- из финансовых отношений - по обеспечению единой налоговой системы и единой налоговой политики (единых ставок и тарифов); единых принципов финансовой дисциплины, финансового контроля и ответственности; единого экономического пространства и его составных частей - бюджетно-налогового, таможенного, валютного, кредитно-расчетного регулирования и др.;

- из конституционных отношений - по разграничению конституционных полномочий в налогово-бюджетной сфере на всех уровнях власти; по реализации скоординированной налоговой политики в условиях единого рынка; по защите предпринимательских интересов и собственности; по обеспечению социальных гарантий и стабильности бюджетной системы и др.;

- из административных управленческих отношений - по установлению контрольно-регулятивных функций финансовых органов в области налогообложения; по установлению планово-бюджетных функций государства, поскольку процесс формирования публичной собственности должен проходить в порядке, обоснованном бюджетными потребностями государства и имущественными возможностями и интересами налогоплательщиков; по обеспечению бюджетных потребностей оборонной и социальной сфер (здравоохранение, оборона, общественный порядок, наука, культура, образование, обеспечение граждан здоровой природной средой и обеспечение рационального природопользования);

- из административно-процессуальных, арбитражно-процессуальных, гражданско-процессуальных отношений - по рассмотрению споров между налогоплательщиками и налоговыми органами;

- из информационных отношений - по предоставлению участникам финансовых отношений (как налогоплательщикам, так и налоговым органам) необходимой финансовой и иной информации в процессе налогообложения, включая сведения в рамках бухгалтерского учета и отчетности; по предоставлению информации о финансово-экономических основаниях установления налога и сбора; о бюджетной обеспеченности налогами при формировании проекта федерального бюджета на год и др.

Налоговые правоотношения, так или иначе касаясь различных сфер правового регулирования, превращаются в один из главных видов властных имущественных правоотношений по формированию некой "публичной (бюджетной) собственности" (или "фондов общественного потребления"), распределяемой между ее "учредителями" (налогоплательщиками) в порядке, предусмотренном бюджетным законодательством. Основаниями для такого вывода могут служить установленные ст. 3 НК РФ начала законодательства о налогах и сборах, принцип сбалансированности имущественных возможностей налогоплательщика и экономически обоснованной политики государства.

В нынешней системе норм НК РФ преобладают двойное налогообложение, косвенные налоги; вводимые налоги не подкрепляются экономико-правовой аргументацией; нет ссылок на конституционные основы установления того или иного налога (сбора); нет связи бюджетных интересов и интересов налогоплательщика. Понятие цели налога как финансового обеспечения деятельности государства официально не прокомментировано, а в практике бюджетного распределения финансирование социальных и предпринимательских интересов гражданина осуществляется по остаточному методу, т.е. из того, что остается в бюджете после выплаты всех расходов, внутренних и внешних долгов и других обязательств.

На первый план выходит скорее фискальная концепция налогообложения: по ст. 8 НК РФ, под налогом понимается обязательный платеж в форме денежных средств, отчуждаемых в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований.

До недавнего времени правовое регулирование финансовой деятельности исследовалось недостаточно и в основном в контексте административно-правовых функций государственных финансовых органов. Поэтому более закономерно, что действующее налоговое законодательство сориентировано преимущественно на регулирование деятельности налоговых органов по обеспечению контроля собираемости налогов. При кодификации из поля зрения выпали иные важнейшие аспекты налоговых отношений, связанные с реализацией конституционных основ развития рынка, принципов налогово-бюджетного федерализма и государственного управления экономикой и финансами.

До сих пор не ясно и то, на какой именно экономической модели налогообложения остановится Россия. Сказалось и социалистическое наследие - отсутствие в советской правовой науке серьезных исследований в области рыночных элементов налогового регулирования, что обусловлено существенными различиями роли налогов в плановой и рыночной экономике.

Нынешние попытки обособить процесс кодификации норм налогового законодательства, отделить его от общей кодификации административно-правовых, финансово-правовых и гражданско-правовых норм приводят к нарушению целостности системы норм, регулирующих институты как публичного, так и частного права. Острота этого вопроса особо возрастает в связи с необходимостью показать подходы и приемы устранения концептуальных пробелов и недостатков при формировании системы налогового законодательства.

Проблемы, связанные с определением роли международных и национальных нормативных актов в области налогообложения и финансов, места и значения для налогообложения договорных основ, судебной практики, обычаев делового оборота, стандартов бухгалтерского учета, модельных и типовых налоговых актов, активно обсуждаются в иностранной юридической литературе. Большое внимание уделяется теории правового регулирования налогообложения в рамках мировой глобальной системы и ее влиянию на национальное налоговое законодательство. Эта теория получила распространение за рубежом и претендует на глобальное осмысление воздействия мировых общепринятых принципов и норм налогообложения на формирование правовых актов о налогах в отдельных странах (5).

**2.3. Тенденции и задачи развития налогового законодательства.**

Сложившаяся система налогового законодательства нуждается не в коренном изменении, как предлагают некоторые специалисты, а в совершенствовании, раскрытии ее потенциала и выработке механизмов реализации. НК РФ уже стал и должен оставаться основой развития в государстве цивилизованных рыночных отношений, эффективным механизмом защиты прав и законных интересов граждан и юридических лиц. Кодекс не требует коренных изменений, но дальнейшее совершенствование налогового законодательства необходимо. Главная цель такого совершенствования состоит в том, чтобы учесть в НК РФ огромный опыт его толкования и применения судами и пополнить его часть первую некоторыми нормами, полнее отражающими состояние налоговых отношений в нашей стране. Помня все время о важности задачи сохранить достигнутое единообразие нашего НК РФ с налоговыми кодексами большинства стран СНГ, надо в то же время вести дело к сближению ряда принципиальных положений Налогового кодекса с регулированием соответствующих отношений в праве Европейского союза. Наконец, надо обратить пристальное внимание на новейший положительный опыт модернизации налоговых кодексов ряда европейских стран с развитой рыночной экономикой.

Полезно еще раз сказать о том, что условием совершенствования Налогового кодекса является обеспечение стабильности правового регулирования в налоговой сфере. Изменения НК РФ не должны затрагивать его систему и структуру, влечь кардинальные изменения его понятийного аппарата.

Очевидно, что такая работа может быть успешно проделана лишь на основе тщательно разработанных и всесторонне обсужденных концепций развития налогового законодательства.

Представляется, что для разработки таких концепций и для проведения в целом всей работы по модернизации Налогового кодекса должен существовать хорошо зарекомендовавший себя механизм, аналогичный применяемому, например, в гражданском законодательстве для совершенствования его кодификации.

НК РФ - это основа для рассмотрения судами общей юрисдикции и арбитражными судами широкого спектра экономических и иных споров, возникающих из налоговых правоотношений. Сегодня наиболее важно обеспечить эффективную реализацию НК РФ и всего действующего налогового законодательства. В связи с развитием экономических отношений, налогового законодательства должно совершенствоваться и судопроизводство, правоприменительные механизмы. Доработка и шлифовка налогового законодательства не дадут должный результат без эффективной системы процессуального законодательства, которое обеспечит исполнение участниками правовых отношений их обязательств. Одним из основных направлений в этой сфере является реализация Концепции федеральной целевой программы "Развитие судебной системы на 2007 - 2011 годы", направленной на обеспечение открытости и прозрачности правосудия, независимости судей, повышение эффективности и качества рассмотрения дел, уровня исполнения судебных актов, доверия к правосудию.

С 1 января 2009 г. введены в действие изменения в законодательство о налогах и сборах, предусматривающие реализацию следующих мер.

1. Введение дополнительных оснований для предоставления отсрочки (рассрочки) по уплате федеральных налогов.

НК РФ был дополнен временной мерой, которая действует до 1 января 2010 г. и предусматривает возможность предоставления отсрочки по уплате налогов. Отличие данной процедуры от общего порядка предоставления отсрочки или рассрочки заключается в том, что решение по ней принимает министр финансов.

Не все организации могут претендовать на указанную отсрочку. Статья 64.1 НК РФ определяет, что данная норма будет распространяться только на крупные организации. Если размер задолженности организации превышает 10 млрд. руб. и ее единовременное погашение создает угрозу для данной организации возникновения неблагоприятных социально-экономических последствий, то она может подать заявление о рассрочке.

Также есть одно "но": не платить можно будет только федеральные налоги. На региональные и местные налоги указанная норма не распространяется. Но по ним обычно значительных платежей и не бывает. Как показывает статистика, основные поступления в консолидированный бюджет идут от налога на прибыль, НДС и налога на добычу полезных ископаемых.

За год действия данной временной нормы не было предоставлено ни одной отсрочки или рассрочки по уплате федеральных налогов. Какую тогда цель имела данная мера - не совсем понятно.

2. В некоторых случаях даже налоговые платежи могут быть признаны безнадежными. Статья 59 НК РФ регулирует данный процесс. Хотя она и не содержит перечень таких случаев, согласно Постановлению Правительства РФ от 12 февраля 2001 г. N 100 налоговая задолженность перед федеральным бюджетом признается безнадежной к взысканию и списывается лишь в случае ликвидации организации. Это подтверждается и судебной практикой.

Невозможность исполнить налоговую обязанность могла возникнуть также в случае, если организация имела счет в проблемном банке.

Согласно новому п. 3 ст. 59 НК РФ, безнадежными к взысканию признаются суммы налога, сбора, пеней и штрафов, списанные со счетов налогоплательщиков в банках, но не перечисленные в бюджетную систему Российской Федерации из-за того, что банк был ликвидирован. Такие суммы списываются в соответствии с общим порядком.

Но поскольку эта мера относится к мерам по поддержке предпринимателей во время кризиса, то применяться она будет только в том случае, если банк ликвидирован до 27 ноября 2008 г.

3. Уточнен предельный срок проведения камеральной налоговой проверки. Бывает ситуация, когда вы подали налоговую декларацию, началась камеральная проверка, а налоговый орган обнаружил какие-то противоречия и ошибки. Согласно п. 3 ст. 88 НК РФ налоговый орган должен потребовать у налогоплательщика пояснений или внести соответствующие исправления. Или еще хуже ситуация - вы сами перепроверили декларацию и обнаружили ошибки. Налоговый орган их, конечно же, обнаружит и привлечет к ответственности налогоплательщика.

Но зачем ждать, когда он обнаружит, - п. 9.1 ст. 88 НК РФ дает право налогоплательщику представить уточненную налоговую декларацию в порядке, предусмотренном ст. 81 НК РФ, но при этом прекращаются все действия налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации и начинается новая камеральная проверка.

Здесь есть одно "но": все документы и сведения, полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении мероприятий налогового контроля в отношении данного налогоплательщика. Таким образом, законодатель довольно ясно выразился, что это грозит выездной налоговой проверкой в будущем.

4. Уточнен срок вручения налогоплательщику акта налоговой проверки и решения налогового органа о привлечении либо об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

5. В законодательство о налогах и сборах введен запрет на использование налоговыми органами при осуществлении налогового контроля доказательств, полученных с нарушением НК РФ.

6. Налогоплательщику с 2010 г. предоставлено право проводить перерасчет налоговой базы и суммы налога за налоговый (отчетный) период, в котором выявлены ошибки (искажения), относящиеся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в тех случаях, когда допущенные ошибки (искажения) привели к излишней уплате налога.

7. Усовершенствован предусмотренный НК РФ порядок приостановления операций по счетам налогоплательщиков в банке. Налоговый кодекс предусматривает в качестве одного из способов обеспечения мер по уплате налогов или сборов приостановление операций по счетам налогоплательщика в банках. Также налоговый орган может приостановить операции в банке в случае непредставления налогоплательщиком налоговой декларации. Иных оснований для приостановления налоговым органом операций по счетам налогоплательщика в банке, кроме перечисленных в ст. 76 НК РФ, не предусмотрено. Кроме того, суды отмечали, что указанная мера не является способом обеспечения исполнения требований налоговых органов при осуществлении ими контрольных мероприятий.

Однако, поскольку НК РФ разрешал применять указанную обеспечительную меру только при неуплате налогов или сборов, а налоговые органы расширяли ее применение, законодатель распространил ее также на пени и штрафы.

Кроме того, конкретизирован порядок приостановления операций по валютному счету налогоплательщика. Прекращение банком расходных операций по этому счету возможно только в пределах суммы в иностранной валюте, эквивалентной сумме в рублях, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке, по курсу Центрального банка, установленному на дату начала действия приостановления операций по валютному счету.

В случае отмены решения о приостановлении операций налоговый орган должен известить банк не позднее следующего дня. Подтверждением того, что банк узнал о приостановлении, является расписка банка. Также налоговый орган вправе направить в банк в электронном виде решение об отмене приостановления. Данный процесс регулируется Приказом ФНС России от 3 ноября 2004 г. N САЭ-3-24/21@ "Об утверждении Порядка направления в банки решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика и решения об отмене приостановления операций в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи".

Однако законодатель расширил способы вручения решения банку, включив в их перечень "иной способ, свидетельствующий о дате его получения банком, не позднее дня, следующего за днем принятия такого решения". Например Банком России 9 октября 2008 г. утверждено Положение о порядке направления в банк решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке в электронном виде через Банк России.

Однако решение о возобновлении операций по счетам налогоплательщика может быть принято только после того, как налоговый орган будет извещен об уплате задолженности по налогам и сборам. Под таким извещением понимается не только уплата задолженности, но и направление налоговому органу соответствующих документов.

В то же время с целью поддержать предпринимателей законодатель прописал норму, предусматривающую возмещение налогоплательщику процентов, возникающих в связи с просрочкой налогового органа отмены решения о приостановлении операций.

В случае нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока вручения представителю банка решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке на сумму денежных средств, в отношении которой действовал режим приостановления, начисляются проценты, подлежащие уплате налогоплательщику за каждый календарный день нарушения срока.

Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка Российской Федерации, действовавшей в дни нарушения налоговым органом срока отмены решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке или срока вручения представителю банка (направления в банк) решения об отмене приостановления операций по счетам налогоплательщика-организации в банке.

8. Еще одна монетаристская мера нашего государства направлена на восполнение недостатка денежных средств в обращении. С этой целью Правительство предложило:

- уменьшить налоговую ставку по налогу на прибыль организаций. Ставка была снижена с 24 до 20% за счет той части налога, которая поступает в федеральный бюджет;

- уменьшить налоговую ставку по единому налогу, взимаемому в рамках упрощенной системы налогообложения. Налоговая ставка может быть уменьшена с 15 до 5% по решению субъекта Российской Федерации;

- увеличить имущественный налоговый вычет по налогу на доходы физических лиц. Теперь налогоплательщики могут уменьшить налоговую базу на сумму, потраченную на приобретение или строительство жилого недвижимого имущества, но не более 2000000 руб. До этого сумма имущественного налогового вычета составляла 1000000 руб. Кроме того, нововведение распространяется на правоотношения, возникшие с 1 января 2008 г., т.е. лица, купившие квартиру и зарегистрировавшие право собственности после 1 января 2008 г., вправе заявить налоговый вычет в размере 2000000 руб.

9. В целях недопущения распространения мирового финансового кризиса на российскую почву был изменен порядок исчисления и уплаты НДС. Изменения были точечными и не поменяли общий порядок. Однако некоторые меры направлены на поддержку экономического положения предпринимателя. Например, изменение порядка уплаты НДС, о котором говорилось выше.

Если налогоплательщик ввозит на территорию Российской Федерации технологическое оборудование (в том числе комплектующие и запасные части к нему), аналоги которого не производятся в Российской Федерации, такой ввоз освобождается от уплаты НДС при ввозе товара на таможенную территорию Российской Федерации. Данное освобождение действует при условии, что оно включено в перечень, утвержденный Правительством Российской Федерации.

Также уточнен порядок предоставления документов, подтверждающих вывоз товаров за пределы территории Российской Федерации и применение ставки 0%. Вместо таможенной декларации налогоплательщик может представить:

- реестр таможенных деклараций, содержащий сведения о фактически вывезенных товарах, с отметками пограничного таможенного органа Российской Федерации вместо таможенных деклараций (их копий), представление которых предусмотрено абзацем первым подп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ;

- реестр таможенных деклараций, содержащий сведения о таможенном оформлении товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта, с отметками таможенного органа Российской Федерации, подтверждающими факт помещения товаров под таможенный режим экспорта, вместо таможенных деклараций (их копий), представление которых предусмотрено абзацами вторым, третьим и седьмым подп. 3 п. 1 ст. 165 НК РФ.

Расширены случаи применения налоговых вычетов по НДС <1>. Если раньше продавец обязан был выставить счет-фактуру в момент передачи товара, то теперь он обязан ее выставить также в случае получения оплаты или частичной оплаты за товар. Таким образом, покупатель сможет сразу же при оплате товара уменьшить свой НДС, не дожидаясь получения товара, поскольку у него будет счет-фактура, необходимая для такого уменьшения. Такая счет-фактура будет отличаться от общей формы. (26).

Также законодатель расширил права налогоплательщиков на возврат сумм налога из бюджета. Раньше много проблем возникало из-за того, что налоговый орган мог отказать в возмещении НДС из бюджета даже в том случае, если правомерность возврата части суммы не вызывала сомнений. Но если у налогового органа были сомнения в правомерности возврата другой части суммы, заявленной к возмещению, то он однозначно отказывал в возмещении всей суммы. Теперь же налоговый орган может возместить одну часть и при этом отказать в возмещении другой.

Кодификация законодательства о налогах и сборах, как было отмечено выше, уже сама по себе является общемировой тенденцией. И при этом законодатель не устает совершенствовать НК РФ: за 10 лет его существования изменения в него были внесены более чем двумястами законами. Для сравнения: за 18 лет существования Гражданского кодекса Российской Федерации в него были внесены изменения только 77 законами.

В период 2010 - 2012 гг. должна продолжаться реализация целей и задач, предусмотренных "Основными направлениями налоговой политики в Российской Федерации на 2008 - 2011 годы" и "Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов".

При этом реализация основных направлений налоговой политики будет проводиться во взаимосвязи с основными направлениями Программы антикризисных мер Правительства Российской Федерации и с проектами по реализации основных направлений деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 г.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

В данной курсовой работе был рассмотрен Налоговый Кодекс Российской Федерации и его место в системе российского налогового законодательства как правового и нормативного документа. На основании проделанной работы можно сделать следующие выводы.

Сущность кодификации состоит в создании правотворческим путем единого, логически цельного и внутренне согласованного нормативного акта, закладывающего правовые основы отрасли права, подотрасли или крупного правового института. Цель кодификации - по возможности наиболее адекватно "отразить социальные интересы, юридически оформить (закрепить) наиболее принципиальные, устойчивые общественные отношения и создать определенный правовой фундамент для дальнейших социальных преобразований".

Именно такую роль играет НК РФ в системе источников налогового права. Кодификация позволила сформировать общую часть налогового права, включающую общеотраслевые принципы и терминологию, понятие и содержание элементов налогообложения, правовой статус субъектов налогового права, процессуальные основы налогового контроля и ответственности и т.д. Однако, как верно заметил А.В. Брызгалин, НК РФ нельзя рассматривать как "панацею от всех налоговых, бюджетных и экономических бед России"

В рамках масштабной реформы налогового законодательства, осуществленной в последнее десятилетие, достигнуты следующие результаты.

Во-первых, снизилось налоговое бремя на налогоплательщика. Для этого, в частности, были отменены неэффективные и оказывающие негативное влияние на экономическую деятельность налоги, прежде всего налоги, уплачиваемые с выручки от реализации товаров, работ и услуг; изменился подход к определению налогооблагаемой базы при взимании налога на прибыль.

Во-вторых, произошло выравнивание условий налогообложения для всех налогоплательщиков, которое было обеспечено отменой многих необоснованных льгот, устранением деформаций в правилах определения налогооблагаемой базы по отдельным налогам.

В-третьих, произошло упрощение налоговой системы и сокращение количества налогов.

В-четвертых, активно начали работать основные качества кодифицированных актов: всеобщность применения, системность, особая правовая значимость и т.д.

Осуществление налоговой реформы по проанализированным выше направлениям привело к более справедливому распределению налоговой нагрузки, существенно ослабило стимулы к уклонению от уплаты налогов, позволило стабилизировать и снизить номинальные ставки налогов.

В то же время следует признать, что Налоговый кодекс РФ как акт высшей юридической силы четко не раскрывает комплексный характер налоговых отношений - как специальных властных отношений, возникающих в процессе налогообложения.

Концептуальные недоработки и положения ст. 1 НК РФ (о том, что налоговое законодательство состоит из НК и соответствующих ему налоговых законов) побуждают правоприменителя к узкому подходу при толковании и применении норм налогового законодательства, когда при внутренних противоречиях норм НК РФ или при пробелах правового регулирования в НК РФ неясности решаются исходя из смысла тех же сложных, объемных или противоречивых норм НК РФ.

Нынешние попытки обособить процесс кодификации норм налогового законодательства, отделить его от общей кодификации административно-правовых, финансово-правовых и гражданско-правовых норм приводят к нарушению целостности системы норм, регулирующих институты как публичного, так и частного права. Острота этого вопроса особо возрастает в связи с необходимостью показать подходы и приемы устранения концептуальных пробелов и недостатков при формировании системы налогового законодательства.

Рассматривая проблемы налогообложения как часть общих проблем финансового регулирования, юристы справедливо обращают внимание на необходимость совершенствования общей системы гарантий исполнения финансовых обязательств с применением финансовых и гражданско-правовых норм. Развитие финансовых рынков в условиях продолжающегося институционального реформирования экономики тесно связано с эффективным функционированием такого экономико-правового механизма, как исполнение обязательств наложением взыскания на имущество (или становлением в рамках экономики переходного периода таких подотраслей, как законодательство о несостоятельности и гражданское исполнительное законодательство).

Для формирования правового и экономического механизма обеспечения исполнения налоговых обязательств хозяйствующих субъектов требуется целый ряд необходимых условий: правовая инфраструктура, обеспечивающая приоритет гражданско-правового регулирования при наложении взыскания на имущество должника в рамках частных и публичных соглашений; адекватные правовые институты законодательства о наложении взыскания на имущество в различных отраслях права (прежде всего - в налоговом и гражданском), отработка типовых видов внутрифирменного бухгалтерского учета стоимости имущества и др.

В период 2010 - 2012 гг. должна продолжаться реализация целей и задач, предусмотренных "Основными направлениями налоговой политики в Российской Федерации на 2008 - 2011 годы" и "Основными направлениями налоговой политики на 2009 год и плановый период 2010 и 2011 годов".

При этом реализация основных направлений налоговой политики будет проводиться во взаимосвязи с основными направлениями Программы антикризисных мер Правительства Российской Федерации и с проектами по реализации основных направлений деятельности Правительства Российской Федерации на период до 2012 г.

Предлагается внесение изменений в законодательство и уточнение ранее заявленных подходов к проведению налоговой реформы по вопросам:

- совершенствования налогового контроля за использованием трансфертных цен в целях налогообложения;

- создания института консолидированной налоговой отчетности по налогу на прибыль организаций;

- совершенствования порядка учета в налоговых органах организаций и физических лиц, оптимизации взаимодействия, в том числе посредством передачи документов в электронном виде, между налоговыми органами и банками, органами исполнительной власти, местными администрациями, другими организациями, которые обязаны сообщать в налоговые органы сведения, связанные с налоговым администрированием.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ:**

1. Баранов В.М., Рахманина Т.Н., Сырых В.М. Систематизация нормативно-правовых актов. Н. Новгород, 1993. С. 24 - 25.
2. Брызгалин А.В. Налоговое право и налоговое законодательство России // Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Отв. ред. М.В. Карасева. - М., 2004. - С.335.
3. Брызгалин А.В. Система налогового законодательства и проблемы его кодификации // Вестник гуманитарного университета. Серия "Право". Екатеринбург, 1996. N 1. С. 76.
4. Бюджетное послание Президента Российской Федерации о бюджетной политике в 2010-2012 годах.
5. Гончаренко И.А. Особенности предоставления налоговых льгот по НДС в Великобритании и в России (сравнительно-правовой анализ) // Законы России: опыт, анализ, практика. 2008. N 3. С. 54.
6. Законодательство и экономика. 2002. N 1.
7. Иванов А.А. Понятие "имущественные отношения" и проблемы налогового права // Вестник ВАС РФ. 2009. N 1. С. 80.
8. Интернет-ресурсы
9. Кузнеченкова В.Е. Налоговый процесс: современная концепция правового регулирования. Автореф. дисс… д-ра. юрид. наук. М., 2005. С.19-20.
10. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, частям первой и второй. М., 2005. С.5.
11. Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации части первой (постатейный): Учебное пособие / Сост. С.Д.Шаталов. М., 2001. С.29.
12. Кашин В.А. Налоговая доктрина и налоговое право // Финансы. 2001. N 7.
13. Кашанина Т.В. Логика права как элемент юридической техники // Журнал российского права. 2008. N 2.
14. Налоговая реформа в Российской Федерации: Основные этапы и рубежи // Аналитический вестник Аппарата Государственной Думы. Серия: "Бюджетное, налоговое, финансовое законодательство". Вып. 2. М., 2003.
15. Налоговое право: Учеб. пособ. / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: ИД ФБК-Пресс, 2000.
16. Налоговое право: Учебник / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: Юристъ, 2003.
17. Налоговые системы зарубежных стран: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.Г. Князева, проф. Д.Г. Черника. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Закон и право; ЮНИТИ, 1997.
18. Николаева И.Н. Об акцизных и специальных марках, применяемых для маркировки подакцизной продукции // Налоговый вестник. 1999. N 2.
19. Налоговый кодекс российской федерации: генезис, история принятия и тенденции совершенствования. О.А.Борзунова.
20. Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации – www.minfin.ru . Проект бюджетной стратегии РФ на период до 2023 года.
21. Основные направления антикризисных действий Правительства РФ на 2010г. – Официальный сайт Председателя Правительства РФ В.В. Путина.
22. Постатейный комментарий Налогового кодекса РФ, часть первая / Под. ред. В. И. Слома. - М., 2000. – С.13.
23. Постановление КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П // ВКС РФ. 2001. N 3.
24. Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования. М., 2003. С. 16.
25. Перов А.В., Толкушкин А.В. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. - М., 2004. - С.111
26. Российская газета. 2008. 14 октября. N 214.
27. Российская газета. 2008. 27 ноября. N 243.
28. Ст. 8 Федерального закона «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 31.07.98 № 147-ФЗ, а также ст. 29 Федерального закона «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах» от 05.08.2000 № 118-ФЗ // Справочно-поисковая система «Консультант Плюс».
29. Справочная правовая система Консультант-плюс
30. Тихомиров Ю.А., Талапина Э.В. Введение в российское право. М., 2003. С. 73, 75; Тихомиров Ю.А. Кодекс среди законов // Право и экономика. 2002. N 2. С. 3.
31. Федеральный закон от 29 декабря 2000 г. N 166-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации" // Российская газета. 2000. 31 декабря. N 248-А.
32. Федеральный Закон «О федеральном бюджете на 2010г. и плановый период 2011-2012 годов» № 308 от 02.12.2009г.