

Министерство образования и науки Российской Федерации

ТОМСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
СИСТЕМ УПРАВЛЕНИЯ И РАДИОЭЛЕКТРОНИКИ (ТУСУР)

Д. А. Власов

НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Общая часть

Учебное пособие

Томск
«Эль Контент»
2013

УДК 347.73:336.22(47+57)(075.8)

ББК 67.402.23(2Рос)я73

В 581

Рецензенты:

Шиканов Л. А., канд. истор. наук, доцент кафедры социологии, психологии и права Института социально-гуманитарных технологий Национального исследовательского Томского политехнического университета;

Хаминов Д. В., канд. истор. наук, доцент, зав. кафедрой теории права юридического факультета Института инноватики ТУСУРа.

Власов Д. А.

В 581 Налоговое право Российской Федерации. Общая часть : учебное пособие. / Д. А. Власов. — Томск : Эль Контент, 2013. — 170 с.

ISBN 978-5-4332-0086-9

Учебное пособие разработано для студентов факультета дистанционного обучения ТУСУРа. Основной целью изучения дисциплины является формирование у студента системы знаний о современном налоговом праве Российской Федерации. Изучение курса направлено на получение студентами системных знаний по теоретическим вопросам налоговых правоотношений, нормативному регулированию в этой сфере, практике и основным проблемам правоприменения. Знание налогового права в равной степени необходимо и для юристов-работников налоговых органов, и для юристов, работающих в иных сферах: гражданско — правовой, государственно-правовой, административной, муниципальной. Знать налоговое право должен каждый выпускник юридического вуза, независимо от его специализации.

УДК 347.73:336.22(47+57)(075.8)

ББК 67.402.23(2Рос)я73

ISBN 978-5-4332-0086-9

© Власов Д. А.,

© Оформление.

ООО «Эль Контент», 2013

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	7
1 Общие положения налогового права Российской Федерации	11
1.1 Понятие, предмет и метод налогового права Российской Федерации	11
1.1.1 Понятие Налогового права РФ	11
1.1.2 Предмет Налогового права РФ	12
1.1.3 Метод налогового права	15
1.2 Система налогового права	17
1.3 Источники налогового права	19
1.3.1 Понятие и виды источников налогового права	19
1.3.2 Признаки источников налогового права	20
1.3.3 Федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права	21
1.3.3.1 Конституция РФ как источник налогового права	21
1.3.3.2 Налоговый кодекс РФ — основной источник налогового права	22
1.3.3.3 Иные федеральные нормативно-правовые акты	23
1.3.4 Нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в системе источников налогового права	24
1.3.5 Акты судебных органов	24
1.3.5.1 Решения Конституционного Суда РФ в системе правового регулирования налоговых отношений	24
1.3.5.2 Акты иных судебных органов	25
1.3.6 Индивидуальные налогово-правовые акты	27
1.3.7 Понятие законодательства о налогах и сборах	27
1.3.7.1 Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени и пространстве	28
1.3.7.2 Толкование законодательства о налогах и сборах	29
1.3.8 Международные договоры в системе источников налогового права Российской Федерации	30
1.4 Принципы налогового права	30
2 Понятие и отличительные признаки налога	33
2.1 Юридическое определение налога и его признаки	33
2.2 Соотношение налогов и иных обязательных платежей	35

2.3	Правовой механизм налога и его элементы	37
2.4	Виды налогов и сборов и основания для их классификации	38
3	Налоговая система Российской Федерации	41
3.1	Понятие налоговой системы	41
3.2	Принципы организации налоговой системы РФ	42
3.3	Налоговая система Российской Федерации	43
4	Механизм правового регулирования налоговых отношений	45
4.1	Нормы налогового права	45
4.1.1	Понятие норм налогового права и их особенности	45
4.1.2	Виды норм налогового права	47
4.2	Налоговые правоотношения	50
4.2.1	Понятие и признаки налоговых правоотношений	50
4.2.2	Виды налоговых правоотношений	51
4.2.3	Структура и содержание налоговых правоотношений	53
4.2.4	Объекты налоговых правоотношений	55
4.2.5	Юридические факты в налоговом праве	56
4.3	Субъекты налоговых правоотношений	59
4.3.1	Понятие и классификация субъектов налогового права	59
4.3.2	Права и обязанности субъектов налогового права. Общие положения	62
4.3.3	Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов	63
4.3.4	Правовой статус налоговых агентов	68
4.3.5	Правовой статус сборщиков налогов	69
4.3.6	Правовой статус налоговых представителей	70
4.3.7	Банки как субъекты налогового права	71
4.4	Контроль и управление в налоговой сфере	73
4.4.1	Налоговая компетенция Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований	73
4.4.2	Правовой статус финансовых органов по налоговому законодательству	74
4.4.3	Налоговые органы в РФ	74
4.4.3.1	Понятие и система налоговых органов в РФ	74
4.4.3.2	Полномочия налоговых органов РФ	76
5	Налоговая обязанность и ее исполнение	83
5.1	Сущность налоговой обязанности	83
5.1.1	Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности	83
5.1.2	Возникновение налоговой обязанности	84
5.1.3	Общие правила об исполнении налоговой обязанности	85
5.1.4	Прекращение налоговой обязанности	86
5.1.5	Определение момента уплаты налога	87
5.2	Исполнение налоговой обязанности	88
5.2.1	Добровольное исполнение налоговой обязанности	88

5.2.2	Принудительное исполнение налоговой обязанности	89
5.2.2.1	Принудительное исполнение налоговой обязанности организацией	89
5.2.2.2	Принудительное исполнение налоговой обязанности физическим лицом	92
5.3	Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности	93
5.4	Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени	96
5.5	Изменение срока уплаты налога, сбора или пени	99
6	Налоговый контроль	104
6.1	Понятие и содержание налогового контроля	104
6.2	Элементы налогового контроля	107
6.3	Виды налогового контроля	108
6.4	Формы налогового контроля	109
6.5	Налоговая проверка как основная форма налогового контроля	111
6.5.1	Понятие, виды налоговых проверок и общие условия их проведения	111
6.5.2	Камеральная налоговая проверка	112
6.5.3	Выездная налоговая проверка	113
7	Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах (налоговая, административная, уголовная ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах)	116
7.1	Общие положения об ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах	116
7.2	Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах	117
7.2.1	Налоговые правонарушения	117
7.2.1.1	Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений	117
7.2.1.2	Состав налогового правонарушения	118
7.2.1.3	Классификация составов налоговых правонарушений	123
7.2.1.4	Виды налоговых правонарушений по НК РФ	125
7.2.1.5	Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 НК РФ	125
7.2.1.6	Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 18 Налогового кодекса Российской Федерации	130
7.2.2	Административные правонарушения	133
7.2.2.1	Общие положения о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений (налоговые проступки)	133
7.2.2.2	Виды нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений	135
7.2.3	Налоговые преступления	138
7.2.3.1	Общие положения о налоговых преступлениях	138
7.2.3.2	Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ)	139

7.2.3.3	Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК РФ)	139
7.2.3.4	Неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ)	140
7.2.3.5	Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст.199.2 УК РФ)	141
7.3	Налоговая ответственность	141
7.3.1	Понятие, функции и признаки налоговой ответственности . .	141
7.3.2	Принципы налоговой ответственности	147
7.3.3	Стадии налоговой ответственности	149
7.3.4	Специфика производства по делу о налоговом правонарушении	151
8	Защита прав налогоплательщиков (плательщиков сборов, налоговых агентов)	155
8.1	Право на обжалование	155
8.2	Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков	157
8.3	Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков .	159
	Заключение	161
	Литература	162
	Глоссарий	163

ВВЕДЕНИЕ

Социально-экономические предпосылки налоговой реформы в Российской Федерации. Необходимость изучения налогового права

Для исполнения государством возложенных на него функций (экономической, социальной, политической и других) ему необходимы ресурсы, в том числе денежные средства. В связи с этим в ряду государственных доходов налоги занимают важнейшее место. Само существование государства неразрывно связано с налогами. Стоит только вспомнить один из основных признаков государства как особой организации системы политической власти — наличие собственной налоговой системы. Аналогичную роль играют обязательные платежи и в жизни местного самоуправления. О значении налогов для государства и каждого человека очень кратко и точно сказал Бенджамин Франклин:



.....
«В жизни несомненны две вещи: смерть и налоги» (или платить налоги и умереть должен каждый).
.....

Однако налог не только не единственная форма аккумуляции денежных средств, но и не первая в историческом плане. Налог предполагает достаточно высокий уровень развития податной техники, правосознания, хозяйства, системы контроля. Налоги как центральный институт доходов государственного бюджета не насчитывают и двухсот лет. Царившее в древнем мире отношение к налогу как к признаку несвободного человека (патриции в Древнем Риме налогов не платили) сохранялось в Европе до начала 20-го века. Здесь витали идеи о том, что люди объединились в общественные союзы для того, чтобы сохранить свое имущество, а не отдавать его. Институт налогов развился из различных подарков, подносимых государю, пошлин за пользование услугами государственных учреждений. Различные налоги, вернее «приношения», которые на всех языках назывались «помощь», взимались в силу обычая в случае возникновения необходимости в средствах, например для выкупа плененного союзерена, выдачи замуж его дочери и т. д. Право вводить новые налоги — это тот центр, вокруг которого складывались гражданские права, развивался парламентаризм. Представительные органы в Европе возникли

из союзов, образованных для защиты от произвольных податей, и созывались, в основном, для решения вопросов о вводе на какой-либо период времени и с какой-либо целью налогов. Кроме этого, существует мнение, что законодательные полномочия парламента, которые в настоящее время рассматриваются как одна из основ демократического строя, были приобретены после того, как он приобрел полномочия в области финансов. Считают, что основные полномочия парламента в области финансов лежат в праве народного представительства соглашаться или не соглашаться на взимание налогов. Все остальное по сравнению с этим правом суждения о налогах «представляется собранием формальных аксессуаров».

В связи с изложенным, налоги в каждом государстве выполняют несколько важнейших функций, которые в данном случае являются способами достижения определенных целей в результате осуществления соответствующей деятельности.

1. *Фискальная функция* означает, что посредством налогов осуществляется формирование финансовых ресурсов государства (местного самоуправления).

2. *Распределительная (социальная) функция* — посредством налогов в бюджете государства концентрируются средства, направляемые на решение общественных проблем. В результате доходы перераспределяются между различными слоями населения, богатыми и малоимущими.

Социальное значение налогов проявляется не только в том, что они используются в качестве инструмента воздействия на определенные общественные процессы. Налоги (особенно прямые) имеют значение в качестве института конституционного права. Например, есть примеры государств, обходящихся без прямых налогов с населения. Как показывает практика, здесь участие населения в управлении государством минимально. При этом связь политической системы и системы налогообложения прямая: косвенные налоги скрывают от каждого налогоплательщика сумму, которую он платит государству, подавляют всякое стремление к самоуправлению. Прямые налоги, наоборот, побуждают каждого контролировать правительство, расходуя уплаченные налогоплательщиком суммы.

3. *Регулирующая функция* проявляется в том, что посредством налогов государство осуществляет экономическое принуждение. Маневрируя налоговыми ставками, штрафами, вводя и отменяя налоги, изменяя условия налогообложения, государство оказывает влияние на инвестиционный процесс, рост производства, его структуру. Данная функция подразделяется на несколько подфункций:

- а) *поощрительную (стимулирующую) подфункцию*, которая проявляется через налоговые льготы, позволяющие создать благоприятный налоговый режим для отдельных субъектов налогообложения;
- б) *дестимулирующую подфункцию*, которая реализуется через повышение налоговых ставок и создание жесткого налогового режима, ограничивающего отдельные виды деятельности, которые не поощряются государством;
- в) *воспроизводственную подфункцию*, которая заключается в использовании взысканных в виде налогов средств на восстановление использованных ресурсов.

4. *Контрольная функция* обязательных платежей выражается в том, что через систему налогообложения проверяется действенность налоговых механизмов, состав и налоговая способность плательщиков, уровень их исполнительности.

В условиях рыночной экономики у государства остается меньше возможностей влиять на развитие тех или иных процессов в обществе путем прямых предписаний, запретов. Такое влияние все больше приобретает характер косвенного и осуществляется, в том числе, посредством налогообложения. При этом преследуются экономические и социальные цели.

Например, для развития отечественного автомобилестроения могут быть установлены высокие пошлины на импорт автомобилей зарубежного производства, что снижает их конкурентоспособность из-за повышения цен. При снижении налога на доходы физических лиц, на получаемые гражданами проценты по вкладам происходит увеличение денежных вливаний, что, в свою очередь, развивает банковскую систему. С введением акцизных марок усиливается контроль за производством и реализацией ликероводочной продукции.

Вышеизложенные обстоятельства придают институту обязательных платежей особый статус и обуславливают необходимость проведения налоговой реформы в Российской Федерации. При этом реформирование указанных отношений происходит на фоне не только происходящих экономических преобразований в стране, но и в связи со сменой старых политических отношений и построением нового демократического государства, повышением правосознания, активной гражданской позицией каждого члена общества. Общества, в котором каждый знает или хотя бы примерно представляет себе, кому, за что, и в каких размерах он платит.

Все эти причины предопределяют необходимость изучения налогов как экономической категории, а также общеобязательных правил поведения, связанных с осуществлением налоговой деятельности государства, введением сборов налогов, налоговым контролем, в общем, изучением того, что является предметом налогового права.

Соглашения, принятые в книге

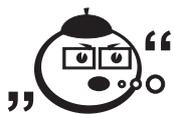
Для улучшения восприятия материала в данной книге используются пиктограммы и специальное выделение важной информации.



.....
 Эта пиктограмма означает определение или новое понятие.



.....
 Эта пиктограмма означает внимание. Здесь выделена важная информация, требующая акцента на ней. Автор здесь может поделиться с читателем опытом, чтобы помочь избежать некоторых ошибок.



.....
Эта пиктограмма означает цитату.
.....



.....
Контрольные вопросы по главе
.....

Глава 1

ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

1.1 Понятие, предмет и метод налогового права Российской Федерации

1.1.1 Понятие Налогового права РФ

В науке финансового права относительно понятия налогового права нет принципиальных разногласий.



.....
*Наиболее распространенной является позиция, согласно которой: **налоговое право** представляет совокупность правовых норм, регулирующих отношения и социальные связи, возникающие между теми или иными субъектами при установлении, введении и взимании налогов.*
.....



.....
*При этом одновременно под **налоговым правом** понимают основанную на собственных принципах подотрасль финансового права, нормы которой регулируют отношения, складывающиеся в связи с организацией и осуществлением налоговых изъятий у физических лиц и организаций.*
.....



.....
Финансовое право можно определить как совокупность юридических норм, регулирующих общественные отношения, возникающие в процессе планового собирания, распределения и использования государством или органами местного самоуправления денежных средств, необходимых для осуществления их задач и функций в данный период развития.
.....

Налоговое право регулирует особый вид финансовых отношений — отношений, складывающихся в сфере налоговой деятельности Российской Федерации, отношений в связи с осуществлением сбора налогов и иных обязательных платежей, организацией и функционированием системы органов налогового регулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления. Наряду с другими источниками пополнения бюджета, как-то: доходы от приватизации объектов государственной собственности, дивиденды по акциям, находящимся в федеральной собственности, налоги являются основным источником доходов государственного (местного) бюджета.

Наличие самостоятельного предмета (в рамках предмета финансового права) и соответствующих методов воздействия позволяет утверждать, что налоговое право представляет собой подотрасль финансового права, которое регулирует общественные отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства или местного самоуправления. Посредством этой подотрасли права государство воздействует на систему специфических однородных общественных отношений, возникающих относительно аккумуляции государственных (муниципальных) денежных фондов.

Современное налоговое право как подотрасль финансового права и соответствующая сфера российского законодательства стремительно развивается, в результате чего конкретизируется предмет правового регулирования налоговых отношений, обновляются его внутренние институты. После вступления в действие НК РФ правовое регулирование налоговых отношений пополнилось многими новыми для России объектами, методами, механизмами, способами, принципами и т. д.

1.1.2 Предмет Налогового права РФ

Все отрасли или подотрасли права различаются прежде всего по предмету правового регулирования. Поэтому, чтобы дать понятие налогового права, необходимо выявить специфику общественных отношений, составляющих его предмет.

Предмет правового регулирования образуют, как правило, отношения, характеризующиеся следующими признаками:

- 1) устойчивостью и повторяемостью, что дает законодателю возможность с достаточной точностью фиксировать правоотношения субъектов;
- 2) способностью к внешнему правовому контролю;
- 3) нахождением в правовом поле, т. е. под юрисдикцией права.

Уяснение предмета налогового права позволяет отграничить его от других составных частей финансового права и отраслей российского права, а также определить ту центробежную силу, которая обуславливает объединение налоговых отношений в самостоятельный вид общественных связей, объективно требующих финансово-правового регулирования. Налоговое право, основано в целом на предмете и методе финансового права. При этом оно имеет свои, специфические черты предмета и метода, и это условие признается необходимым для выделения комплекса правовых норм в отдельную подотрасль. Предметом налогового права как подотрасли финансового права являются определенные общественные отношения, имеющие свои специфические особенности.

Для выявления круга общественных отношений, составляющих предмет налогового права, принципиально значима ст. 2 НК РФ, которая называется «Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах». Названная статья не только перечисляет отношения, образующие предмет налогового права, но и определяет сферу действия законодательства о налогах и сборах и тем самым указывает на критерии разграничения налогового и смежных подотраслей и отраслей права. Для определения предмета налогового права ст. 2 НК РФ использует два критерия: метод правового регулирования и объект правового воздействия с указанием основных групп регулируемых отношений.

Общественные отношения, входящие в сферу налогового правового регулирования, можно сгруппировать как отношения:

- по установлению налогов и сборов;
- по введению налогов и сборов;
- по взиманию налогов;
- возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- возникающие в процессе привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

Установленный ст. 2 НК РФ перечень имущественных и процессуальных отношений, образующих предмет налогового права, является исчерпывающим и расширенному толкованию не подлежит.

Специфика отношений, регулируемых нормами налогового права, состоит в том, что они складываются в особой сфере жизни общества — финансовой деятельности государства и местного самоуправления, направленной на аккумуляцию денежных средств в доход публичных субъектов.

Налоговое право имеет определенные закономерности, которые влияют на возникновение, функционирование или прекращение налоговых отношений. Подобными закономерностями, например, являются следующие показатели налоговых отношений: имущественный характер; конформизм; властный характер; обусловленность необходимостью материального обеспечения деятельности государства; изначальная конфликтность, вызванная противоречиями между частной и публичной формами собственности; политическая компромиссность правового регулирования.



.....

*Присущая налоговому праву развитая и сложная совокупность объективных закономерностей позволяет рассматривать **предмет налогового права** как совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.*

.....

Можно выделить следующие основные отличительные признаки отношений, составляющих предмет правового регулирования налоговых отношений:

- 1) налоговое правоотношение — это прежде всего общественное отношение, т. е. отношение между государственными налоговыми органами и лицами (юридическими и физическими) по поводу обязательных платежей в бюджеты всех уровней;
- 2) это — волевое отношение. Волевой характер налоговых правоотношений проявляется в том, что поведение субъектов налоговых правоотношений, регулируемое нормами налогового права, соотносится с волей государства, выраженной в нормах налогового права;
- 3) налоговые правоотношения имеют имущественный характер;
- 4) они направлены на образование государственных и муниципальных финансовых ресурсов;
- 5) обязательным участником и воздействующим субъектом является государство или муниципальное образование в лице компетентных органов;
- 6) налоговое правоотношение как предмет налогового права урегулировано специфической юридической нормой — налоговой нормой.

Наиболее полное представление о структуре предмета налогового права дает его классификация указанных отношений по различным основаниям.

- 1) В зависимости от институциональной принадлежности, выделяются отношения:
 - а) по установлению и введению налогов и иных обязательных платежей;
 - б) исполнению обязанности по уплате налогов и сборов;
 - в) осуществлению налогового контроля;
 - г) охране механизма правового регулирования налоговой сферы;
 - д) налогообложению организаций;
 - е) налогообложению физических лиц;
 - ж) установлению особых налогово-правовых режимов.
- 2) По экономическому критерию налоговые отношения подразделяются на финансовые и нефинансовые. Финансовыми являются отношения, опосредующие движение денежных средств и обладающие характерными признаками финансов (например, отношения по взиманию налогов). Нефинансовыми являются отношения, в результате функционирования которых

не происходит движения денежных средств, однако эти отношения лежат в основе налоговых и направлены на создание, изменение или прекращение налоговых правоотношений (например, установление налогов, налоговый контроль, привлечение к налоговой ответственности).

Проведенная классификация общественных отношений позволяет сделать вывод, что в предмет налогового права входят не все финансовые отношения, а только определенная их часть, опосредующая процессы образования — за счет налоговых поступлений — государственных и муниципальных фондов денежных средств в публичных интересах.

1.1.3 Метод налогового права

Вторым критерием для определения сущности налогового права служит метод правового регулирования. Специфика общественных отношений, в совокупности образующих предмет налогового права, обусловила и особенности способов государственного воздействия на данную сферу финансовой деятельности.

Понятие «метод», являющееся одним из основополагающих в методологическом и мировоззренческом развитии современной науки, определяется как научная абстракция, фиксирующая совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности, подчиненных решению конкретной задачи. Методы отражают качественную сторону налоговых отношений, так как позволяют судить о характере сочетания частных и публичных финансовых интересов.

Способы воздействия обусловлены самой природой финансовой деятельности государства и муниципальных образований (составной частью которой выступают налоговые отношения), ее публичным характером, направленностью на достижение общего интереса. При этом необходимо иметь в виду, что при регулировании финансовых отношений один и тот же правовой прием применяется различными подотраслями и институтами финансового права. Несмотря на это структура отраслевого метода остается неизменной, а отдельные правовые приемы могут переходить от одного правового метода к другому, не разрушая его структуру. Таким образом, задача методологии налогового права — выявить сущность, пределы и особенности «преломления» методов финансового права относительно регулирования налоговых отношений.

Понятие метода налогового права ни в коей мере не следует связывать только с какой-либо одной юридической особенностью: это всегда совокупность юридических приемов, средств, способов, отражающих своеобразие воздействия данной подотрасли права на отношения налоговой сферы.

Методология налогового права обусловлена регулирующими налоговыми отношениями, которые в свою очередь вызваны законодателем к жизни необходимостью формирования государственной (муниципальной) собственности в виде централизованных фондов денежных средств. Однако образование публичных денежных фондов осуществляется посредством налогообложения частных субъектов, поэтому и методы налогово-правового воздействия на участников налоговых правоотношений различны: в большинстве случаев проявляется императивность, но в отдельных ситуациях — диспозитивность. Следовательно, налоговое право РФ использует как метод регулирования финансового права, так и свой собственный метод.



Основным методом налогового права в современных условиях является *метод властных предписаний* (императивный, командно-волевой), поскольку государство самостоятельно устанавливает процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений.

Прямое указание на регулирование налоговых отношений властными предписаниями содержится в ст. 2 НК РФ, однако содержание этой категории не раскрывается. Ссылка на регулирование налоговых отношений императивным способом содержится и в Гражданском кодексе РФ (ГК РФ), п. 3 ст. 2 которого определяет, что к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, поскольку они основаны на *властном подчинении*.

В налоговом праве метод властных предписаний является отражением финансово-правового императивного метода, поэтому несет все существенные характеристики последнего. Применительно к сфере финансовой деятельности государства метод властных предписаний имеет следующие признаки:

- 1) преобладание в финансово-правовом регулировании позитивных обязываний. Государство, создавая властные предписания, обязывает субъектов к их исполнению;
- 2) метод властных предписаний характеризуется как императивный (в противовес диспозитивному). Императивность финансово-правового регулирования означает невозможность для субъектов финансового права в большинстве случаев по своему усмотрению приобретать права и обязанности, определять их содержание, осуществлять их или распоряжаться ими;
- 3) конформизм финансово-правового регулирования, означающий необходимость для субъектов финансовых правоотношений действовать не по своей воле, а следовать предписаниям соответствующих актов органов государства;
- 4) неравенство субъектов финансовых правоотношений, что проявляется, прежде всего, в обладании одних субъектов юридически властными полномочиями по отношению к другим.

Властное подчинение представляет собой способность одной стороны оказывать определяющее воздействие на деятельность другой посредством предоставленных законом прав. Определяющим называется такое воздействие, содержания и применения которого достаточно, чтобы достичь поставленной цели. Юридически властные предписания главного метода налогового права проявляются в том, что императивные нормы налогового права обязывают плательщиков строго исполнять требования налогового законодательства и не допускают каких-либо изменений по соглашению налогоплательщиков и налоговых органов.

Особенность отношений, основанных на властном подчинении, в отличие от гражданских, состоит не только в том, что в них участвует (в качестве стороны) действующий от имени Российской Федерации, субъекта Федерации или муниципального образования орган, наделенный властными функциями, но и в том, что он проявляет присущие ему властные функции в данном правоотношении.

Наиболее ярко метод властных предписаний проявляется в применении налоговыми органами административного порядка наложения санкций. В данной ситуации признак властности заключается в возможности, предоставленной только одной стороне — налоговым органам, самостоятельно, не применяя судебную процедуру, восстанавливать нарушенные фискальные права и интересы государства, а также добиваться выполнения другой стороной — налогоплательщиком возложенных обязанностей. Безусловно, налогоплательщики могут обжаловать неправомерные действия налоговых органов в суде, что не исключает первоначальной властности отношений.

Однако внесудебный порядок привлечения к налоговой ответственности применяется исключительно по отношению к налогоплательщикам-организациям. Взыскание налоговых санкций с физических лиц производится по решению суда. Следовательно, регулирование налоговых отношений не только подчинено методу властных предписаний, но и допускает иные способы воздействия.

Методы налогового права не могут оставаться неизменными; они зависят от реформирования финансовых отношений, а также форм взаимодействия частных и публичных интересов субъектов налогового права.

1.2 Система налогового права

Налоговое право является подотраслью финансового права, но вместе с тем имеет свою систему. В системе налогового права выделяются комплексы однородных налогово-правовых норм, регулирующих определенные группы общественных отношений, входящих в его предмет. Система налогового права основывается на логическом, последовательном разделении налогово-правовых норм и их объединении в однородные правовые комплексы (институты и субинституты) с учетом содержания и характера регулируемых ими отношений. Одновременно система налогового права отражает взаимосвязь и взаимообусловленность правового регулирования уплаты налогов как целостного социального явления. Поэтому она в определенной степени производна от системы финансового права, но имеет свою объективную основу: ее построение обусловлено не только структурой законодательства о налогах и сборах, но и потребностями практики налогообложения, которая существенно влияет на формирование норм и институтов налогового права, помогает определить их роль в процессе аккумуляции государственных и муниципальных денежных средств.

Налоговое право представляет собой совокупность создаваемых государством норм. Все налогово-правовые нормы согласованы между собой, в результате чего образуется их взаимозависимая целостная система с определенным внутренним строением.



.....
*Следовательно, **система налогового права** — определенная внутренняя его структура (строение, организация), которая складывается объективно как отражение реально существующих и развивающихся общественных отношений налоговой сферы.*
.....

В системе налогового права также объективно сложились обособленные совокупности взаимосвязанных юридических норм, регулирующих небольшие группы видовых родственных отношений, именуемые *институтами*. К их числу можно отнести институт налоговой обязанности, институт представительства в налоговых отношениях, институт налогового контроля, институт налоговой тайны, институт ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Система налогового права содержит и такие структурные элементы, как *субинституты*, являющиеся, в свою очередь, составными частями институтов. К ним относятся группы норм регулирующих, в частности отношения по изменению сроков уплаты налогов и сборов, обеспечению исполнения налоговых обязанностей, зачету и возврату излишне уплаченных или взысканных сумм, осуществлению проверок, привлечению к ответственности нарушителей налогового законодательства.



.....
*Первичным элементом системы является **норма налогового права**, которая представляет собой установленное государством (муниципальным образованием) общеобязательное правило поведения в процессе установления и взимания налогов (сборов), обеспеченное мерами государственного принуждения.*

Система налогового права позволяет выявить, из каких институтов и субинститутов состоит данная подотрасль права и как эти составные элементы взаимодействуют. Системе налогового права свойственны такие характерные черты, как единство, различие, взаимодействие, способность к делению, объективность, согласованность, материальная обусловленность, процессуальная реализация.

Единство юридических норм, образующих налоговое право, определяется: во-первых, единством выраженной в них государственной воли; во-вторых, единством принципов, а также конечных целей и задач налогового законодательства; в-третьих, единством механизма правового регулирования налоговых отношений. В то же время нормы налогового права различаются по своему конкретному содержанию, характеру предписаний, сферам действия, формам выражения, санкциям и т. д. В основе такого деления лежат, прежде всего, разнообразие и специфика налоговых отношений, присущий им имущественный характер.



.....
 Поэтому налоговое право подразделяется на две крупные части — *Общую и Особенную*.

В *Общую часть* включаются нормы, которые закрепляют основные принципы, правовые формы и методы правового регулирования налоговых отношений, состав системы налогов и сборов, общие условия установления и введения налогов и сборов, систему государственных органов, осуществляющих налоговую деятельность, разграничение их полномочий в данной сфере, основы налогово-правового статуса других субъектов, методы налогового контроля и т. д. Нормы *Общей части* вменяются ко всем налогово-правовым отношениям и относительно всех иных институтов, субинститутов и норм налогового права.

В *Особенной части* налогового права конкретизируются положения *Общей части* налогового права. Особенная часть состоит из норм, детально регламентирующих порядок исчисления и уплаты отдельных налогов и сборов.

1.3 Источники налогового права

1.3.1 Понятие и виды источников налогового права

Источник права в общеправовом смысле этого слова — это внешние формы выражения правотворческой деятельности государства, с помощью которой воля законодателя становится обязательной для исполнения. Это внешняя форма объективизации, выражение права или нормативной государственной воли.



.....
Источники налогового права — это внешние конкретные формы его выражения, т. е. правовые акты представительных и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, содержащие нормы, которые регулируют вопросы установления, введения и взимания налогов и сборов, отношения в сфере налогового контроля и отношения по привлечению к ответственности за налоговое правонарушение.

Источники налогового права призваны выполнять две взаимосвязанные задачи. Во-первых, они являются неотъемлемой частью финансового правотворчества, которое, в свою очередь, представляет одно из основных направлений финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления. В результате правотворческой функции государства, органов местного самоуправления и образуются источники налогового права.

Во-вторых, источники налогового права представляют собой форму существования налоговых норм, т. е. внешнее объективированное выражение общеобязательных правил поведения субъектов в налоговых отношениях. Форма источника налогового права содержит знания о действующем законодательстве, регулирующем налоги и сборы.

Система источников налогового права в структурном отношении делится на две части: источники, имеющие внутригосударственную природу, и международно-правовые источники.

Так, согласно ст. ст. 2 и 7 НК РФ к источникам налогового права относятся международные договоры Российской Федерации, законы (федеральные и субъектов РФ), а также иные нормативные правовые акты о налогах и сборах. Система источников налогового права включает множество элементов, представляющих собой нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения. Таким источником может считаться нормативно-правовой акт, содержащий правила относительно установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за налоговое правонарушение.

В налоговом праве РФ определяющую роль играют *внутригосударственные (национальные) источники*. К ним относят законы, подзаконные правовые акты,

судебную практику (решения органов конституционной юстиции и акты иных судебных органов), правовой обычай.

Роль и значение этих источников налогового права в разных странах неодинаковы. Основным источником налогового права являются законы, среди которых доминирующее положение занимает Основной закон — Конституция.

В регулировании налоговых отношений высока роль подзаконных нормативных актов. В различных странах объем подзаконного регулирования налоговых отношений разный. Однако эти акты издаются на основе и во исполнение законов, имеют подчиненный характер.

Судебная практика официально не признается источником права, в том числе налогового. Признано, что суд не творит, а применяет право. Однако и здесь судебные акты имеют большое значение в регулировании налоговых отношений.

Правовой обычай — сложившееся в практике обыкновение, ставшее юридически обязательным, — в налоговом праве применяется чрезвычайно редко, в основном в сферах, не имеющих прямого отношения к исчислению и уплате налогов.

Определенное влияние на налоговые отношения оказывает и юридическая доктрина — научные труды и теории в области налогового права. Однако необходимо рассматривать ее не как самостоятельный источник права, а как одну из основ развития источников налогового права.

Международно-правовые источники налогового права представлены договорами, соглашениями, затрагивающими различные аспекты налогообложения.

Системе источников налогового права свойственно единство, основой которого служат отношения субординации ее элементов. Субординация исключает конкуренцию различных источников в регулировании одного и того же аспекта налогообложения. Она основана на принципе законности: соответствии всех норм налогового права основным принципам налогообложения, закрепленным или вытекающим из Конституции; соответствии подзаконных нормативных актов законам и т. д.

1.3.2 Признаки источников налогового права



.....
Источники налогового права, как и источники иных отраслей (подотраслей) права, обладают следующими свойствами:

- формальной определенностью;
 - общеобязательностью, охраняемой возможностью государственного принуждения;
 - законностью, заключающейся в наличии юридической силы.
-

Источник налогового права должен быть издан в пределах компетенции данного государственного или муниципального органа; соответствовать актам вышестоящих органов; надлежащим образом опубликован (обнародован).

Вместе с тем источники налогового права имеют характерные черты, отличающие их от совокупностей нормативно-правых актов, регулирующих иные отрасли (подотрасли) права.

- 1) Источники налогового права регулируют общественные отношения, составляющие предмет налогового права. Предмет налогового права служит правообразующим фактором правотворчества в налоговой сфере.
- 2) Источники налогового права принимаются только теми органами государства или местного самоуправления, правотворческая компетенция которых прямо предусмотрена НК РФ.
- 3) Налоговое право, являясь кодифицированной подотраслью финансового права, регулируется не только НК РФ. Источники налогового права характеризуются множественностью, обусловленной принципом разделения властей и федеративной природой российского государства. Налоговый кодекс использует обобщенное понятие «законодательство о налогах и сборах», особенностью которого является включение не только законов в собственном смысле, но и других нормативных правовых актов.

Развитие федеративных начал в построении российского государства обуславливает и сложную разветвленную систему источников налогового права, в которой выделяются правовые акты федерального, регионального и муниципального уровней.

1.3.3 Федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права

Согласно п. «и» ст. 72 Конституции РФ установление общих принципов налогообложения и сборов находится в совместном ведении Федерального центра и субъектов РФ. Такое разграничение предметов ведения и полномочий наделяет Россию компетенцией по правовому регулированию тех сфер налоговой деятельности, которые относятся к ее исключительному ведению или к предмету совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов.

1.3.3.1 Конституция РФ как источник налогового права

В правовой системе Российской Федерации, как и любого государства, особое место занимает *Конституция*. Высшая юридическая сила Конституции РФ в иерархии источников налогового права обусловлена свойствами Основного закона, отличающими его от актов текущего законодательства.

Конституция РФ определяет исходное начало, отправную точку налогового права — обязанность каждого платить законно установленные налоги (ст. 57).

Экономико-правовые основы налоговых отношений основаны на принципе единства экономического пространства (ст. 8), закрепленном в первой главе Конституции РФ, регулирующей основы конституционного строя, и на принципе запрета установления препятствий для свободного перемещения товаров, работ, услуг и финансовых ресурсов (ст. 74).

Направляющее воздействие Конституции РФ осуществляется принципами-законоположениями (т. е. нормами, содержащими в себе только некоторую общую идею) и принципами-нормами (т. е. нормами, не требующими принятия специальных законов). Последняя группа принципов обладает четко вырженным регулятивным потенциалом.

Конституция РФ содержит концентрированное нормативное выражение правовых начал налоговых отношений. Основной закон не может и не должен стремиться к всеохватывающему детальному регулированию, поскольку сущность любой конституции главным образом выражается в стабильности и долгосрочности.

Посредством развития конституционных основ налогообложения в процессе федерального, регионального и муниципального правотворчества совершенствуется механизм правового регулирования налоговых отношений, реализуются общеправовые принципы в налоговом праве.

1.3.3.2 Налоговый кодекс РФ — основной источник налогового права

Структура федеральных нормативных правовых актов о налогах и сборах включает НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ занимает ведущее место в системе источников налогового права и обладает наибольшей юридической силой в иерархии законодательства о налогах и сборах. Все иные федеральные, региональные и муниципальные нормативные правовые акты этой сферы могут быть приняты только при условии соответствия Кодексу.

Налоговый кодекс РФ состоит из двух частей. Часть первая НК РФ принята Федеральным законом от 31 июля 1998 г. 146-ФЗ¹. Она состоит из семи разделов, в которых регулируются отношения, составляющие основу всей налоговой системы. Разделы включают в себя главы (20 глав), главы — статьи (142 статьи).

В разделе I «Общие положения» закреплены основные начала (принципы) налогообложения, источники правовых норм о налогах и сборах, основные понятия, система налогов и сборов.

Раздел II посвящен правам и обязанностям участников налоговых отношений — налогоплательщиков и налоговых агентов, а также их представителей. Основы правового статуса налоговых и таможенных органов, органов внутренних дел рассматриваются в разделе III. В шести главах раздела IV — самого большого в НК РФ — устанавливаются общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов. Налоговой отчетности и налоговому контролю посвящен раздел V. Виды налоговых нарушений и ответственность за их совершение установлены в разделе VI. Раздел VII регулирует вопросы обжалования актов налоговых органов, действий их должностных лиц.

Частью второй НК РФ урегулирован порядок исчисления и уплаты конкретных налогов: федеральных, региональных, местных. Главы части второй НК РФ объединены в разделы, объединяющие налоги одного уровня. Самостоятельный раздел посвящен регулированию специальных налоговых режимов.

Налоговый кодекс РФ рассчитан на применение в качестве нормативного правового акта прямого действия, исключаящего, как правило, детализацию или разъяснение подзаконными нормативными актами.

Налоговый кодекс РФ — основа законодательства РФ о налогах и сборах. Остальное законодательство принимается только в соответствии с НК РФ.

¹СЗ РФ, 1998. №31. Ст. 3824.

1.3.3.3 Другие федеральные нормативно-правовые акты

В систему источников налогового права также входят налоговые законы общего действия. К таким законам относятся нормативные правовые акты, регулирующие правовой статус налоговых органов, какой-либо группы налогоплательщиков или налогообложения определенного вида имущества. Необходимость принятия федеральных законов о налогах и сборах предусмотрена целым рядом статей НК РФ. К таким нормативным правовым актам относится, в частности, Закон РФ от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»¹, Федеральный закон РФ от 21.11.1996 №129-ФЗ «О бухгалтерском учете»² и т. д.

В систему источников налогового права федерального уровня входят также подзаконные нормативные правовые акты о налогах и сборах, изданные органами исполнительной власти и органами государственных внебюджетных фондов. К числу органов, наделенных правом налогового нормотворчества, относятся Президент РФ, Правительство РФ, Министерство финансов РФ, Центральный банк РФ и др. Названные органы издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами только в предусмотренных законодательством случаях. При этом нормативные правовые акты Президента РФ и органов исполнительной власти не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, т. е. не могут детализировать законодательные нормы, регулирующие порядок и условия уплаты налогов, а также вводить новые или изменять, дополнять существующие налоги и сборы.

Грубое нарушение процедуры принятия нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, служит основанием для признания такого акта ничтожным. В соответствии с Указом Президента РФ от 23.05.1996 №763 «О порядке опубликования и вступления в законную силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» все ведомственные акты, затрагивающие права граждан и организаций, должны быть зарегистрированы в Министерстве юстиции РФ. Акты о налогах и сборах, не отвечающие названному требованию, а также не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий, поскольку не считаются вступившими в законную силу, и не могут являться юридическими фактами для регулирования налоговых правоотношений.

Следовательно, подзаконный нормативный акт о налогах и сборах, затрагивающий права или обязанности фискально обязанных лиц, приобретает юридическую силу только при одновременном соблюдении следующих условий:

- а) соответствии НК РФ и иным законам о налогах и сборах;
- б) официальном опубликовании;
- в) осуществлении процедуры регистрации в Министерстве юстиции РФ.

¹Ведомости СНД и ВС РСФСР, 1991. №15. Ст. 492.

²СЗ РФ, 1996. №48. Ст. 5369.

1.3.4 Нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в системе источников налогового права

Правовой статус субъектов Федерации наделяет их законодательные (представительные) и исполнительные органы власти правом в пределах своей компетенции принимать законы и иные нормативно-правовые акты, устанавливающие нормы налогового права. Законодательство субъектов Федерации о налогах и сборах состоит из законов и иных нормативных правовых актов, принятых по вопросам налогообложения.

На муниципальном уровне нормативные правовые акты о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления, а в случаях, предусмотренных НК РФ, муниципальные исполнительные органы имеют право издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением.

Развивая положения Конституции РФ, НК РФ (ст. 12) и Бюджетный кодекс РФ (п. 1 ст. 64) прямо запрещают субъектам Федерации и органам местного самоуправления вносить элементы новизны в налоговую систему России. Следовательно, относительно установления региональных и местных налогов и сборов региональное и муниципальное правотворчество носит усеченный (ограниченный) характер и распространяется только на сферу введения налогов, отнесенных НК РФ к региональным или местным.

Таким образом, нормативные правовые акты данного уровня имеют следующие характерные признаки: обязательное соответствие НК РФ; пространственная ограниченность их юридической силы — действуют в границах соответствующего субъекта Федерации или муниципального образования; обязательность для исполнения всеми гражданами, предприятиями, учреждениями, расположенными в указанных границах; необходимость регистрации со стороны федеральных органов государственной власти (Министерства юстиции РФ); возможность их обжалования субъектами налогового права в судебном порядке или опротестования в порядке прокурорского надзора.

1.3.5 Акты судебных органов

1.3.5.1 Решения Конституционного Суда РФ в системе правового регулирования налоговых отношений

В юридической литературе до настоящего времени продолжают дискуссии о юридической природе решений Конституционного Суда РФ. Существует мнение, возможно и необходимо отнести акты Конституционного Суда к источникам права, включая налоговое¹. Не вступая в дискуссию относительно данного вопроса, следует признать, что акты, издаваемые Конституционным судом РФ, оказывают существенное влияние на регулирование налоговых отношений и поэтому рассматриваются в данной работе в разделе «Источники налогового права».

¹Налоговое право России: учебник для вузов / отв. ред. д. ю. н., проф. Ю. А. Крохина. М. 2003. С. 125.

Определяя юридическую природу решений Конституционного Суда РФ, следует учитывать, что он является судебным органом конституционного контроля (ст. 1 Федерального конституционного закона от 21.07.1994 №1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»¹). В соответствии с конституционной системой разделения властей он не относится к правотворческим органам. Но особенности правовой природы и юридической силы решений Конституционного Суда РФ определяются не тем, обладает ли он правотворческими функциями, а спецификой его собственных конституционно-контрольных полномочий. Их природа такова, что правовые позиции Конституционного Суда РФ, выраженные по итогам рассмотрения дела в его постановлении или определении, имеют общеобязательный характер, нередко обладают нормативностью и соответственно могут признаваться источниками права. Причем в данном случае речь идет не только о так называемом «негативном правотворчестве», когда Конституционный Суд РФ признает неконституционным определенное положение нормативного акта, в силу чего оно утрачивает силу. Нередко Суд выступает и «позитивным законодателем», формулируя правовые позиции нормативного характера, имеющие общеобязательный характер.

Юридическая природа решений Конституционного Суда РФ решающим образом связана с получающими отражение в соответствующих решениях правовыми позициями Конституционного Суда РФ. Само по себе понятие «правовая позиция» применительно к Конституционному Суду РФ имеет легальное, законодательное закрепление (ст. 73 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации»). Однако содержание этого понятия, его юридическая природа не раскрываются.



.....
*В связи с этим, представляется возможным дать определение понятия **правовых позиций Конституционного Суда РФ** как аргументированных, получающих обоснование в процедуре конституционного правосудия оценок и интерпретационных представлений по вопросам права в рамках решения, принятого по итогам рассмотрения конкретного дела.*

Основные принципы и критерии налогообложения, ответственности за налоговые правонарушения, выработанные в решениях Конституционного Суда, получают дальнейшую реализацию в правоприменительной практике и в новом налоговом законодательстве Российской Федерации.

1.3.5.2 Акты иных судебных органов

Вопрос о судебной практике как источнике права является дискуссионным. Однако нельзя не признать, что решения высших судебных органов — Верховного Суда Российской Федерации и Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации имеют самое непосредственное влияние на практику применения нормативных актов о налогах и сборах.

¹СЗ РФ, 1994. №13. Ст. 1447.

Решение Верховного Суда РФ об отмене того или иного нормативного акта порождает новые права и обязанности участников налоговых отношений, и только в этом смысле такое решение становится своего рода нормотворчеством.

Другое проявление деятельности высших судебных органов в сфере налогового права — это издание обзоров судебной и судебно-арбитражной практики. Право Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ давать разъяснения по вопросам судебной практики закреплено в Конституции РФ (ст. ст. 126, 127 Основного закона).

Здесь особенно заметна роль Высшего Арбитражного Суда РФ. Пленум ВАС РФ рассматривает материалы изучения и обобщения практики применения законов и других правовых актов арбитражными судами и дает разъяснения по вопросам судебной практики, которые обязательны для арбитражных судов. Президиум ВАС РФ рассматривает отдельные вопросы судебной практики и о результатах информирует нижестоящие арбитражные суды (ст. 13, 16 Федерального конституционного закона РФ от 28 апреля 1995 г. №1-ФКЗ «Об арбитражных судах в Российской Федерации»¹).

Необходимо учитывать, что информационные письма не являются источниками права, на них нельзя ссылаться в качестве обоснования прав, обязанностей и ответственности спорящих сторон. Однако содержащаяся в них информация, безусловно, авторитетна, выражает правоприменительную политику высшей судебной инстанции.

При разработке проектов таких писем рассматриваются различные, порой противоположные решения судов по одним и тем же проблемам, выбирается правильный с точки зрения ВАС РФ подход. Имеются случаи, когда правильные решения моделируются, так как имеющаяся практика не удовлетворяет предъявляемым требованиям. Поэтому с практических позиций такие письма оказывают существенное влияние на практику судов. Хотя судьи независимы и подчиняются только закону и могут придерживаться собственного понимания и толкования нормативных актов, авторитет Высшего Арбитражного Суда РФ, угроза отмены принятого решения вышестоящей судебной инстанцией в большинстве случаев определяют принимаемые судебные решения. Поэтому изучение документов Президиума ВАС РФ также требует соответствующего внимания, как и положения законов, постановлений, инструкций.

Влияние на судебно-арбитражную практику оказывают и решения по конкретным делам. Речь идет о решениях судов, апробированных при их рассмотрении в надзорном порядке Верховным Судом РФ или Высшим Арбитражным Судом РФ и доведенных до всеобщего сведения опубликованием в «Бюллетене Верховного Суда Российской Федерации» или в «Вестнике Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации».

Практика убеждает, что в Российской Федерации складывается механизм судебного прецедента, что особенно проявляется в системе арбитражных судов. На опубликованные постановления Президиума ВАС РФ по конкретным делам участники споров зачастую ссылаются для подтверждения правильности их позиции в отношении понимания и применения того или иного закона о налоге.

¹СЗ РФ, 1995. №18. Ст. 1589.

1.3.6 Индивидуальные налогово-правовые акты

Правовые акты подразделяются на нормативные и индивидуальные. Индивидуальные правовые акты не представляют собой общеобязательных правил поведения, а содержат такие предписания, которые персонально затрагивают определенных лиц.

Индивидуальные финансово-правовые акты в сфере налогообложения, являясь актами правоприменения, порождены деятельностью органов исполнительной власти: налоговых, финансовых, таможенных органов, а также в ряде случаев — органов внутренних дел и других уполномоченных государством органов.

1.3.7 Понятие законодательства о налогах и сборах

Статья 57 Конституции РФ определяет, что «каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы». Конституционный Суд РФ отметил, что «установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться «законно установленными»¹. Конституция РФ не допускает взимания налога или сбора на основе указа, постановления, распоряжения или другого акта органа исполнительной власти.

На этих конституционных положениях базируется и НК РФ. Согласно п.1, 4 и 5 ст. 1 части первой НК РФ понятие «законодательство о налогах и сборах» охватывает, во-первых, законодательство РФ о налогах и сборах, которое состоит:

- 1) из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов;
- 2) законодательства субъектов о налогах и сборах, которое состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых законодательными (представительными) органами власти субъектов Федерации;
- 3) нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых представительными органами местного самоуправления.



.....
 Вышеизложенное позволяет сделать вывод о том, что законодательство о налогах и сборах составляют только акты, принятые представительными (законодательными) органами всех уровней власти и местного самоуправления.



.....
 Соответственно, акты органов исполнительной власти не включены в законодательство о налогах и сборах.

¹Постановление Конституционного Суда РФ от 4 апреля 1996 г. №9-П «По делу о проверке конституционности ряда нормативных актов города Москвы и Московской области, Ставропольского края, Воронежской области и города Воронежа, регламентирующих порядок регистрации граждан, прибывающих на постоянное жительство в названные регионы» // СЗ РФ. 1996. №16. Ст. 1909.

Вопрос о налоговом законодательстве — это не только вопрос о видах нормативных правовых актов, но и об отношениях, подлежащих урегулированию именно актами конкретного вида. По форме налоговое законодательство — совокупность актов законодательных (представительных) органов; по содержанию налоговое законодательство — совокупность норм, регулирующих вопросы налогообложения и сборов, отнесенные Конституцией РФ к ведению законодательных (представительных) органов власти.



.....
Исходя из вышеизложенного законодательство о налогах и сборах можно определить как совокупность норм, содержащихся в законах РФ и принятых на их основе законах субъектов Федерации, актов представительных органов местного самоуправления, устанавливающих систему налогов и сборов, общие принципы налогообложения и сборов, основания возникновения, изменения и прекращения отношений по уплате налогов и сборов, формы и методы налогового контроля, ответственность за нарушения налоговых обязательств.

1.3.7.1 Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени и пространстве

Порядок введения в действие актов законодательства о налогах и сборах регулируется правилами, предусмотренными ст. 5 НК РФ.

Так, акты законодательства о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, за исключением случаев, предусмотренных настоящей статьей. Акты законодательства о сборах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования, за исключением случаев, предусмотренных статьей 5 НК РФ.

Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени также подчинено особым правилам. В зависимости от того, какие изменения несут в себе нормы, они однозначно имеют или не имеют обратную силу либо могут приобрести ее в определенных случаях.

Так, акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков или плательщиков сборов, а также иных участ-

ников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, обратной силы не имеют.

Акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей, имеют обратную силу. Акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Действие актов законодательства о налогах и сборах в пространстве подчинено территориальному принципу. Так, акты, принятые федеральными органами власти, действуют на всей территории Российской Федерации. Акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и органов местного самоуправления распространяют свое действие соответственно лишь на их территории.

1.3.7.2 Толкование законодательства о налогах и сборах

Законы о налогах и сборах должны не только формально содержать все существенные элементы налогового обязательства. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к не согласующемуся с принципом правового государства (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства прав граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ)¹.

На практике возникают случаи, когда введенный в действие закон о налоге непонятен и неконкретен. В связи с этим появляется проблема, связанная с толкованием (уяснением смысла) такого закона.

При толковании норм законодательства о налогах необходимо руководствоваться следующим.

- 1) Толкование статьи закона о налоге, в отношении смысла которой имеется неопределенность, должно проводиться строго на основании и в пределах закона.
- 2) В спорных случаях должна действовать презумпция правоты налогоплательщика-собственника средств, поступающего наиболее выгодным для себя способом в случаях, когда законодательство допускает возможность толкования нормы.

¹Об этом см. п. 5 Постановления Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. №13-П «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года «О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 г.» // СЗ РФ. 1997. № Ст. 4901.

1.3.8 Международные договоры в системе источников налогового права Российской Федерации

Кроме внутреннего законодательства, огромное практическое значение имеют международные договоры по налоговым вопросам. Конституция РФ устанавливает приоритет международных соглашений перед внутренним законодательством. Так, в соответствии с ч. 4 ст. 15 Конституции РФ, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора. Исходя из этого общего правила НК РФ установил, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные настоящим Кодексом и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации (ст. 7 НК РФ).

Требование законодательной формы установления, изменения и прекращения налоговых обязательств распространяется и на международные соглашения. С учетом ст. 57 Конституции РФ международные договоры по вопросам налогообложения могут применяться лишь после их ратификации Федеральным Собранием РФ.

1.4 Принципы налогового права



.....
Принцип налогового права — это основные руководящие начала, закрепленные в законе или подзаконном нормативном акте.

Между тем принципы налогового права могут быть сформулированы в научных работах и оставаться принципами, даже если они не закреплены ни в каком нормативном акте.

В правовой науке принято различать принципы:

- 1) общеправовые (общеправовые);
- 2) специфические (отраслевые).

Общеправовые принципы выражены и закреплены во всех отраслях права — гражданском, административном, трудовом, финансовом и т. д. К числу таких принципов относятся:

- законность, которая определяется как обязательное (неуклонное) исполнение требований законодательства всеми субъектами права, в том числе налогового;
- отрицание обратной силы закона, которое проявляется в том, что законы, приводящие к изменению налоговых платежей, обратной силы не имеют. Вновь принятый закон не распространяет свое действие на отношения, возникшие до его принятия.

Отраслевые принципы — это принципы, которые характерны для конкретной отрасли права, в данном случае — налогового права. В большей части отраслевые принципы налогового права закреплены в ст. 3 НК РФ. К ним относятся:

- принцип обеспечения единства налоговой политики и налоговой системы на территории РФ, который означает, что не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство РФ и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории РФ товаров (работ, услуг), либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной экономической деятельности физических лиц и организаций;
- принцип установления налогов законами. Это означает, что налоги любого уровня устанавливаются, изменяются или отменяются законом, а в частности, на сегодняшний день — Налоговым кодексом РФ. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие признаками налогов и сборов, но не предусмотренные НК РФ;
- принцип полноты элементов в налоговом законе. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы) и в каком порядке он должен платить. Кроме этого, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов);
- принцип однократности налогообложения, который означает, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения;
- принцип льготности налогообложения, который означает, что налоговые законы должны иметь правовые нормы, закрепляющие для отдельных или определенных групп налогоплательщиков льготы по налогам. Льгота по налогам — это установленная законом составная часть системы налогообложения, обеспечивающая финансово-экономическое стимулирование деятельности налогоплательщиков путем облегчения бремени налоговых обязанностей;
- принцип равенства налогоплательщиков перед государством и законом, который означает возложение на различные группы налогоплательщиков равного налогового бремени. Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала;
- принцип равенства защиты прав и интересов налогоплательщиков и государства, который означает, что каждый из участников налоговых правоотношений имеет право на защиту своих законных прав и интересов в установленном законом порядке;

- принцип публичности и гласности информации в налоговых отношениях, который означает право граждан получать информацию любым законным способом, за исключением сведений, составляющих налоговую тайну;
- принцип обеспечения законности и правопорядка в налоговых отношениях, защиты интересов участников налоговых отношений в суде.



Контрольные вопросы по главе 1

- 1) Исторический аспект эволюционирования системы налогообложения в Российском государстве.
- 2) Понятие, предмет и метод правового регулирования в налоговом праве.
- 3) Принципы и функции налогового права.
- 4) Источники налогового права.
- 5) Налоговое право как отрасль права, его соотношение с другими отраслями права.

Глава 2

ПОНЯТИЕ И ОТЛИЧИТЕЛЬНЫЕ ПРИЗНАКИ НАЛОГА

2.1 Юридическое определение налога и его признаки

Налог — категория комплексная, имеющая как экономическое, так и юридическое значение. Определяя налог с экономической точки зрения, трудно его отграничить от сборов, пошлин и других государственных изъятий. С этой точки зрения налоги, являясь важной стоимостной экономической категорией, представляют собой изъятие государством в пользу общества определенной части валового внутреннего продукта в виде обязательного взноса. При определении экономической природы налогов важнейшим критерием выступает их сущностная принадлежность к финансово-бюджетной системе общества.

С правовой точки зрения все правовые способы организации бюджетных доходов можно разделить на три основные разновидности, между которыми существует много общего и много различий:

- 1) собственно налоги;
- 2) неналоговые платежи (квазиналоги, налоговые суррогаты), а именно: взносы в во внебюджетные фонды, сборы, пошлины, экологические платежи за нарушение окружающей среды и т. д.;
- 3) разовые изъятия — платежи, взимаемые государством в особом порядке и, как правило, в чрезвычайных ситуациях, а также в качестве наказаний (например, конфискации, реквизиции).

В связи с этим, в мировой практике налогообложения выработаны два основных подхода к решению проблемы юридического определения налога. Узкий подход позволяет рассматривать налог как одну из разновидностей фискальных платежей, отвечающую определенным требованиям. Расширительный подход, когда к понятию налога относят любые изъятия средств для финансирования публичных расходов.

При этом налоговые и неналоговые платежи обладают некоторыми общими признаками, например они:

- устанавливаются законодательством в одностороннем порядке;
- имеют похожий порядок и условия взимания;
- обязательны к уплате;
- имеют принудительный характер изъятия;
- связаны с определенным бюджетом или внебюджетным фондом.



.....
*Юридическое определение налога дано в НК РФ. В соответствии с п. 1 ст. 8 НК РФ под **налогом** понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.*

Из данного определения можно вывести следующие основные *признаки налога*:

- 1) *Обязательность*. Обязательный характер налога означает определенную юридическую обязанность перед государством. Основанием для лишения собственника принадлежащего ему права собственности является конституционная публично-правовая обязанность платить законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ).

Налогоплательщику налог указывает на меру его обязанности, а государственному органу — меру дозволенного поведения. Принудительный характер налога не мешает рассматривать налог как способ защиты частной собственности от незаконных притязаний казны и ее агентов, как средство поддержания баланса прав и законных интересов граждан и их объединений, с одной стороны, общества и государства, как выразителя интересов общества — с другой.

- 2) *Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность*. Налог взыскивается на условиях безвозвратности. Возврат налога возможен в случае его переплаты или в качестве льготы, что не противоречит принципу безвозвратности, поскольку все эти случаи определяются государством в одностороннем порядке и не влияют на характер платежа в целом.

Существенным признаком налога является его индивидуальная *безвозмездность*, которая характеризуется *односторонностью и безэквивалентностью*. Налоги взимаются в целях покрытия общественно-полезных потребностей, которые в большинстве случаев обособлены от индивидуальных потребностей конкретного налогоплательщика. Следовательно, уплата налогоплательщиком налога не порождает встречной обязанности государства совершить что-либо в пользу конкретного налогоплательщика. В обязательстве по уплате налога есть только одна обязанная сторона — налогоплательщик. *Безэквивалентность* налога проявляется в том, что пользование общественными благами никак не пропорционально величине налогов, уплаченных налогоплательщиками.

- 3) *Абстрактность.* Налоги — это абстрактные платежи, которые при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения. Признак абстрактного налогового взимания основан на бюджетно-правовом принципе запрета на индивидуализацию (специализацию) бюджетных доходов. Это означает, что налоговые доходы не предназначены для конкретных государственных расходов. Денежные средства поступают в бюджет на нужды всего государства.
- 4) *Денежный характер.* Налог взимается посредством отчуждения денежных средств, принадлежащих налогоплательщику в праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. В современных условиях все налоговые платежи уплачиваются только в денежной форме. Уплата налога производится в наличной или безналичной форме в валюте Российской Федерации. В исключительных случаях иностранные организации, физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, могут исполнять обязанность по уплате налога в иностранной валюте.
- 5) *Включение в систему налогов государства.* Налог как платеж непосредственно включен в налоговую систему РФ (ст. ст. 13–15 НК РФ). Настоящий критерий четко установлен в п. 3 ст. 5 НК РФ, где сказано, что ни на кого не может быть возложена обязанность по уплате какого-либо взноса или платежа, который хотя и обладает установленными НК РФ признаками налога, но не предусмотрен в этом качестве Кодексом.
- 6) *Публичное предназначение.* Взимание налогов — один из важнейших признаков государства и, одновременно, необходимое условие его существования. Налог выступает средством упорядочения финансовых отношений налогоплательщика и государства. Налоги вносятся в бюджет или внебюджетный фонд, которые выступают получателями доходов. Налоги поступают в пользу субъектов публичной власти — органов государственной власти или местного самоуправления.

2.2 Соотношение налогов и иных обязательных платежей

От налога необходимо отграничивать сбор и пошлины.



.....
*Под **сбором**, в соответствии с п. 2 ст. 8 НК РФ, понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).*
.....

Основным условием, сопровождающим уплату сбора, и одновременно признаком, отличающим сбор от налога, является совершение для плательщика (как правило, частного субъекта) со стороны государства юридически значимых действий. Под ними следует понимать разновидность юридических фактов (закрепленные в гипотезах правовых норм конкретные жизненные обстоятельства), наступление которых влечет юридические последствия в виде возникновения, изменения или прекращения правоотношений. В силу прямого указания ст. 8 НК РФ к юридически значимым действиям также относятся предоставление определенных прав и выдача разрешений (лицензий).



.....
Пошлина — это денежный сбор, взимаемый с юридических и физических лиц за совершение специально уполномоченными органами определенных действий и выдачу документов, имеющих юридическое значение.

Государственная пошлина подразделяется на таможенно-пограничную, взимаемую таможенными органами за ввоз и вывоз товаров, и внутригосударственную, которая взимается за совершение действий, имеющих юридическое значение (например, уплата госпошлины за предъявление иска в суд).

Привлечение денежных средств в результате предоставления определенных прав и выдачи разрешений (лицензий) осуществляется в результате:

- 1) установления государственной монополии на производство определенных видов товаров, выполнение работ, оказание услуг и, следовательно, исключения свободного доступа иных субъектов в эти сферы деятельности;
- 2) предоставления на возмездной основе отдельным частным субъектам права заниматься деятельностью, отнесенной к монополии государства.

Следовательно, уплата сбора или пошлины всегда сопровождается определенной целью частного субъекта получить возмездную услугу от государства. Данный признак характеризует сборы и пошлины как индивидуальные платежи. Сбор взимается, как правило, за обладание специальным правом (например, сбор за право торговли). Пошлина взимается в качестве материальной компенсации государству за пользование государственным имуществом или выполнение юридически значимых действий в пользу частного субъекта (например, принятие дела к судебному рассмотрению, регистрация актов гражданского состояния, совершение нотариальных действий).

Налоги, сборы и пошлины имеют как общие, так и отличительные признаки. К общим признакам относятся:

- обязательность уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды;
- адресное поступление в бюджеты или фонды, за которыми они закреплены;
- изъятие на основе законодательно закрепленной формы и порядка поступления;
- возможность принудительного способа изъятия;
- контроль единой системы налоговых органов.

В то же время налоги разграничиваются от неналоговых платежей по следующим юридическим характеристикам.

- 1) *По значению.* Налоговые платежи в современных условиях являются основным источником образования бюджетных доходов. Остальные виды обязательных платежей имеют меньшее значение.
- 2) *По цели.* Цель налогов — удовлетворение публичных потребностей государства или муниципальных образований; цель сборов и пошлин — удовлетворение только определенных потребностей или затрат государственных (муниципальных) учреждений.
- 3) *По обстоятельствам.* Налоги представляют собой безусловные платежи; сборы и пошлины уплачиваются в обмен на услугу, предоставляемую плательщику государственным (муниципальным) учреждением, который реализует государственно-властные полномочия.
- 4) *По характеру обязанности.* Уплата налога является четко установленной Конституцией РФ обязанностью плательщика; сбор и пошлина характеризуются определенной добровольностью и часто не имеют государственного императива. Сборы и пошлины взимаются только с тех, кто вступает в отношения с соответствующим органом или учреждением по поводу получения нужных ему услуг. Следовательно, обязательность уплаты пошлин и сборов наступает непосредственно в результате свободного выбора плательщика. Обязанность по уплате налога возникает в любом случае при наличии у налогоплательщика объекта налогообложения.
- 5) *По периодичности.* Налогам свойственна определенная периодичность; сборы и пошлины обычно носят разовый характер, и их уплата происходит без определенной системы.

2.3 Правовой механизм налога и его элементы

В соответствии с п. 6 ст. 3 НК РФ при установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить.

Налог должен быть точно определен. В законе о каждом налоге должен содержаться исчерпывающий набор информации, который позволяет конкретно определить:

- обязанное лицо, размер налогового обязательства и порядок его исполнения;
- границы требования государства в отношении имущества налогоплательщика.

Нечеткость, двусмысленность или неполнота закона о налоге могут привести, с одной стороны, к возможности уклонения от уплаты налога на законных основаниях (налоговые лазейки), с другой стороны, к злоупотреблениям, выражающимся в расширительном толковании положений закона о налоге налоговыми органами.

Не смотря на то, что число налогов велико и структура их различна, тем не менее слагаемые налоговых формул — элементы закона о налоге — имеют универсальное значение. Установить элемент закона о налоге — значит принять (утвердить,

узаконить) что-либо в качестве одного из оснований возникновения налогового обязательства или способа его исполнения. Определить элемент закона о налоге — значит описать фактическую сторону элемента, выделить его из прочих сходных явлений (предметов, обстоятельств) на основе каких-либо признаков, данных.

В соответствии с п. 1 ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и иные, указанные в данном пункте элементы налогообложения. Те элементы закона о налоге, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными, можно назвать *существенными элементами* закона о налоге. К ним относятся:

- 1) *налогоплательщик* (субъект налога);
- 2) *объект налога* — это юридический факт или совокупность юридических фактов (юридический состав), с которым связано возникновение обязанности налогоплательщика уплатить налог. Объекты налогообложения можно разделить на следующие виды:
 - имущественные права (право собственности на имущество, право пользования имуществом),
 - неимущественные права (право пользования, право на вид деятельности),
 - деятельность действия субъекта (реализация товаров, работ, услуг),
 - результаты хозяйственной деятельности (добавленная стоимость, доход, прибыль);
- 3) *налогооблагаемая база* — количественное выражение объекта налогообложения. Является основой для исчисления суммы налога (налогового оклада), так как именно к ней применяется ставка налога;
- 4) *налоговый период* — срок, в течение которого завершается процесс формирования налогооблагаемой базы и определяется размер налогового обязательства;
- 5) *налоговая ставка* (норма налогового обложения) — сумма налога, приходящаяся на единицу налогообложения;
- 6) *порядок исчисления налога*;
- 7) *порядок уплаты налога* — нормативно установленные способы и процедуры внесения налога в бюджет;
- 8) *сроки уплаты налога*. Не внесенная в бюджет (внебюджетный фонд) по истечении установленных сроков сумма платежа называется недоимкой.

2.4 Виды налогов и сборов и основания для их классификации

Многообразие существующих налогов вызывает необходимость их классификации (разделения на виды) на определенной основе.

Налоги классифицируются по следующим критериям.

- 1) *По способу взимания налогов различают:*
 - а) *прямые* (подходно-поимущественные) налоги, которые взимаются в процессе накопления материальных благ непосредственно с доходов или имущества налогоплательщиков, поэтому для последних размер налога точно известен;
 - б) *косвенные* (адвалорные или налоги на потребление) налоги, которые взимаются через цену товара. Это своеобразные надбавки, включаемые государством в цену товаров и услуг (акцизы, НДС). В отличие от прямых налогов, где источник уплаты формируется непосредственно у налогоплательщика, при косвенном обложении — источник налога поступает налогоплательщику в составе иных платежей (в основном в составе цены). Окончательным плательщиком прямых налогов становится тот, кто получает доход, в то время как окончательным плательщиком косвенных налогов выступает потребитель товара, на которого налог перекладывается путем надбавки в цене.
- 2) *По уровню бюджета, в который зачисляются налоговый платеж:*
 - а) *закрепленные налоги*, которые непосредственно и целиком поступают в конкретный бюджет или внебюджетный фонд, на длительный период или на постоянной основе закреплены как доходный источник конкретного бюджета;
 - б) *регулирующие* (разноуровневые) налоги, которые поступают одновременно в бюджеты различных уровней в пропорции, согласно бюджетному законодательству. Распределение сумм этих налогов между различными бюджетами происходит при утверждении федерального бюджета на конкретный год.
- 3) *По органу, который устанавливает и конкретизирует налоги.* Иными словами, по объему компетенции органов власти различных уровней в отношении решения вопроса установления и введения налогов. По этому основанию различают:
 - а) *федеральные* (общегосударственные) налоги;
 - б) *региональные* налоги;
 - в) *местные* налоги.
- 4) *По порядку введения налога:*
 - а) *общеобязательные* налоги — налоги, которые взимаются на всей территории страны независимо от бюджета, в который они поступают;
 - б) *факультативные* налоги — налоги, которые предусмотрены основами налоговой системы, но их введение и взимание являются компетенцией органов местного самоуправления.



Контрольные вопросы по главе 2

- 1) Понятие налога. Сущность налога как финансово-правовой категории.
- 2) Основные признаки налога исходя из законодательно установленного определения: обязательность, безвозмездность, безвозвратность, индивидуальность, принудительность.
- 3) Соотношение налогов и иных обязательных платежей. Юридическое содержание сбора, пошлин.
- 4) Характеристика отдельных функций налога как правовой категории.
- 5) Классификация налогов по различным основаниям.

Глава 3

НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

3.1 Понятие налоговой системы



.....
***Налоговая система** — взаимосвязанная совокупность действующих в данный момент в конкретном государстве существенных условий налогообложения.*
.....

Это определение включает в себя ряд обязательных элементов, которые непосредственно формируют налоговую систему любого государства:

- систему налоговых органов,
- систему и принципы налогового законодательства, принципы налоговой политики,
- порядок распределения налогов по бюджетам,
- формы и методы налогового контроля,
- порядок и условия налогового производства,
- подход к решению проблемы международного двойного налогообложения и др.

Важной политико-правовой характеристикой организации налоговой системы является соотношение компетенций центральных и местных органов власти в деле регулирования налоговой сферы. В обобщенном виде содержание данной характеристики состоит в праве органов власти определенного уровня устанавливать и вводить налоги. Существуют три варианта соотношения компетенций:

- 1) вариант «разные налоги» подразумевает полное разделение прав и ответственности в установлении налогов либо неполное разделение, когда центральная власть устанавливает исчерпывающий перечень налогов и вводит общегосударственные налоги, а местные налоги вводят по своему усмотрению органы на местах;

- 2) для соотношения «разные ставки» характерно введение центральной властью закрытого перечня налогов, а, в свою очередь, органы власти на местах устанавливают конкретные ставки в пределах, установленных центральной властью;
- 3) соотношение «разные доходы» состоит в том, что суммы уже собранного налога делятся между властными органами различных уровней.

3.2 Принципы организации налоговой системы РФ

К организационным принципам российской налоговой системы относятся положения, в соответствии с которыми осуществляется ее построение и структурное взаимодействие. Кроме этого, организационные принципы налоговой системы обуславливают основные направления ее развития и управления. В настоящее время налоговой системе Российской Федерации соответствуют следующие организационные принципы.

- 1) *Принцип единства налоговой системы.* Этот принцип развивает одну из основ конституционного строя России — принцип единства экономического пространства (ст. 8 Конституции РФ), означающий в том числе, что на территории РФ не допускается установление таможенных границ, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, работ, услуг и финансовых средств.
- 2) *Принцип подвижности (эластичности).* Этот принцип гласит, что налог и некоторые налоговые механизмы могут быть оперативно изменены в сторону уменьшения или увеличения налогового бремени в соответствии с объективными нуждами и возможностями государства. Кроме этого, подвижность налогообложения проявляется в регулярном заполнении правовых пробелов в налоговом законодательстве.
- 3) *Принцип стабильности.* Согласно принципу стабильности налоговая система должна действовать в течение ряда лет вплоть до налоговой реформы.
- 4) *Принцип множественности налогов.* Данный принцип включает в себя несколько аспектов, важнейшим из которых выступает то, что налоговая система государства должна быть основана на совокупности дифференцированных налогов и объектов налогообложения. Комбинация различных налогов и облагаемых объектов должна образовывать такую систему, которая отвечала бы требованию перераспределения налогового бремени по плательщикам.
- 5) *Принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов,* которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов РФ и органами местного самоуправления. Данное положение — проявление государственно-правовой идеи фискального федерализма как основного способа разделения налоговых полномочий между федеральными и региональными властями, а также органами местного самоуправления. Стержень идеи — распределение налоговых доходов между различными уровнями бюджета на оптимальной основе.

3.3 Налоговая система Российской Федерации

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ.



.....
К *федеральным* налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
 - 2) акцизы;
 - 3) налог на доходы физических лиц;
 - 4) налог на прибыль организаций;
 - 5) налог на добычу полезных ископаемых;
 - 6) водный налог;
 - 7) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
 - 8) государственная пошлина.
-



.....
К *региональным* налогам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
 - 2) налог на игорный бизнес;
 - 3) транспортный налог.
-



.....
К *местным* налогам относятся:

- 1) земельный налог;
 - 2) налог на имущество физических лиц.
-



.....
Контрольные вопросы по главе 3
.....

- 1) Понятие налоговой системы.
- 2) Принципы организации налоговой системы РФ.
- 3) Налоговая система РФ.
- 4) Федеральные, региональные и местные налоги.

Глава 4

МЕХАНИЗМ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

4.1 Нормы налогового права

4.1.1 Понятие норм налогового права и их особенности

Первичным элементом механизма налогово-правового регулирования являются нормы налогового права.



.....
***Нормы налогового права** — это установленные государством и муниципальными образованиями правила поведения, порождающие налоговые правоотношения, за нарушения которых (правовых норм) предусмотрены меры государственного принуждения.*
.....

Источниками объективации норм налогового права являются нормативные правовые акты и судебные прецеденты.

Нормы налогового права являются разновидностью юридических, а в более узком плане — разновидностью финансово-правовых норм. В связи с этим им присущи как признаки, общие для всех юридических норм, так и специфические, характерные только для норм финансового права. Вместе с тем нормы налогового права имеют и особенности, обусловленные их принадлежностью к налоговому праву как подотрасли права финансового.



.....
 Нормы налогового права, являясь разновидностью юридических норм, обладают следующими признаками:

- нормы налогового права есть правила поведения, гарантированные государством;
 - нормы возлагают на участников отношений юридические обязанности и предоставляют им субъективные права;
 - нормы имеют общеобязательный характер, т. е. обращены ко всем участникам регулируемых ими общественных отношений, а не к конкретным индивидам;
 - налоговая норма всегда выражена либо в нормативном правовом акте, принятом компетентным государственным органом или органом местного самоуправления, либо разъяснена в постановлении Конституционного Суда РФ.
-

Налоговые нормы, являясь разновидностью финансово-правовых норм, обладают следующими признаками.

- 1) Налоговые нормы являются средством реализации публичных, а не частных интересов. Это обусловлено принадлежностью налогового права к финансовому как праву публичному. Отношения, регулируемые нормами налогового права, т. е. отношения по поводу собирания денежных средств государством и муниципальными образованиями, детерминированы насущными потребностями и интересами больших масс людей — государства, муниципального образования, общества в целом.
- 2) Нормы налогового права, так же как и нормы финансового права, в целом почти не имеют своего прототипа в общественной жизни. Иначе говоря, в смысле происхождения норм налогового права им весьма редко предшествуют фактические правила поведения, складывающиеся в общественной жизни. Как правило, все происходит наоборот. Законодатель сам, исходя из общественных потребностей, правовой политики, конструирует модель поведения в сфере налогообложения, а затем фиксирует ее в норме налогового права.
- 3) Нормы налогового права (как и все финансово-правовые нормы) отличаются от других норм в системе права своей *нестабильностью*. Это обусловлено следующими причинами.

Налоговое право в любом обществе регулирует отношения, в которых налоги выполняют и фискальную, и регулятивную функции. Последняя функция является производной от состояния экономики в стране, финансовой политики на том или ином этапе развития и т. д. Учитывая, что эти факторы в любом обществе являются весьма подвижными, налогово-правовое регулирование весьма изменчиво по определению. Соответственно, нормы налогового права очень часто изменяются. Главным образом это касается тех норм налогового права, которые устанавливают налоговую базу, ставки отдельных налогов, налоговые льготы.

- 4) Характерной чертой норм налогового права (как разновидности финансово-правовых норм) является то, что в подавляющем большинстве случаев они являются *обязывающими*. Иначе говоря, нормы налогового права регулируют отношения, главным образом, через установление обязанностей для субъектов налогового права.
- 5) Среди норм налогового права имеются и *управомочивающие* нормы. Однако их число (по сравнению с обязывающими) невелико. Примером является норма ст. 21 НК РФ, закрепляющая права налогоплательщиков (плательщиков сборов), которые они могут реализовать по своему усмотрению. Среди них право на использование налоговых льгот; на своевременный зачет или возврат излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов; на получение отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита и т. д.

Помимо особенностей, присущих нормам налогового права как разновидности финансово-правовых норм, они имеют и специфические черты, обусловленные их принадлежностью к налоговому праву как подотрасли права финансового:

- 1) Прежде всего, нормы налогового права, входя в подотрасль финансового права, регулируют не все, а только те отношения, которые возникают по поводу собирания государством и муниципальными образованиями денежных средств. Как результат этого нормы налогового права регулируют отношения с участием весьма *специфического круга субъектов*.
- 2) Особенностью норм налогового права, в сравнении с нормами иных финансово-правовых институтов, является *особый порядок их действия во времени*. Действие нормы налогового права начинается с момента вступления в силу содержащего ее нормативного акта.
- 3) Нормы налогового права (как и все иные юридические нормы) имеют структуру, в которой выделяются гипотеза, диспозиция и санкция. При этом санкции норм налогового права имеют исключительно денежный характер, суммы от поступления которых зачисляются в бюджеты (государственные и муниципальные), в государственные внебюджетные фонды.
- 4) Норма налогового права не тождественна статье акта налогового права. Как правило, все элементы, из которых состоит норма, содержатся не в одной статье акта налогового права, а размещаются в разных статьях. Например, ст. 83 НК РФ содержит гипотезу и диспозицию налоговой нормы, определяющую порядок учета налогоплательщиков, а в ст. 116 НК РФ содержится санкция этой налоговой нормы, так как в ней предусматривается ответственность за нарушения сроков постановки на учет в налоговом органе.

4.1.2 Виды норм налогового права

Нормы налогового права весьма многообразны, что отражает сложный и комплексный характер налогово-правового регулирования. Градация норм налогового права на различные виды позволяет глубже понять механизм налогово-правового регулирования и использовать эти знания в практике налогового правотворчества. В зависимости от функций, выполняемых налоговым правом, его нормы могут быть подразделены на 1) *регулятивные* и 2) *охранительные*.

- 1) *К регулятивным нормам* относятся те, которые непосредственно направлены на регулирование общественных отношений путем предоставления участникам прав и возложения на них обязанностей.
- 2) *К охранительным нормам* налогового права относятся те, которые предусматривают применение мер государственного принуждения за налоговые правонарушения, а также за нарушение банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Регулятивные и охранительные нормы налогового права тесно связаны друг с другом. Охранительные нормы производны от регулятивных, так как они устанавливают ответственность за нарушение обязанностей, предусмотренных регулятивными нормами.

Регулятивные нормы налогового права в зависимости от их юридического содержания классифицируются:

- 1) на обязывающие,
- 2) управомочивающие,
- 3) запрещающие.

Обязывающие нормы налогового права устанавливают обязанность лица совершать определенные положительные действия. *Управомочивающие нормы* налогового права предусматривают возможность субъекта действовать в рамках требований налоговой нормы, но по своему усмотрению. *Запрещающие нормы* налогового права устанавливают обязанность лица воздерживаться от определенных действий, указанных в этой норме.

Охранительные нормы налогового права также могут быть подразделены на два вида:

- 1) предусматривающие ответственность и порядок привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) предусматривающие ответственность банков за нарушение обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

Нормы налогового права могут быть классифицированы в зависимости от того, какую операцию они выполняют в процессе правового регулирования, т. е. на чем они специализируются. В связи с этим в науке выделяются так называемые *специализированные нормы*. Они не являются самостоятельной нормативной основой для возникновения правоотношений, а как бы присоединяются к регулятивным и охранительным нормам. Существуют следующие виды специализированных норм в налоговом праве:

- общие (общезакрепительные),
- нормы-дефиниции,
- нормы-принципы,
- оперативные,
- коллизионные.

- 1) *Общие (общеакрепительные)* нормы фиксируют определенные элементы регулируемых отношений. К ним относится норма ст. 2 НК РФ, определяющая общие признаки отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.
- 2) В *нормах-дефинициях* в обобщенном виде закрепляются признаки какой-либо финансово-правовой категории. Например, все нормы ст. 11 НК РФ являются нормами-дефинициями. Они определяют понятия «недоимка», «внебюджетные фонды» и т. д.
- 3) В *нормах-принципах* определены основные начала законодательства о налогах и сборах. Это, в первую очередь, нормы ст. 3 НК РФ.
- 4) *Оперативные нормы* определяют вступление в силу налогово-правовых норм, отмену действующих, продление срока их действия и т. д. Таковы нормы ст. 1 и 2 Федерального закона от 31 июля 1998 г. №147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»¹.
- 5) *Коллизионные нормы налогового права* указывают на нормативные акты, которые должны действовать именно в данном случае (при наличии альтернатив). Коллизионной является норма, содержащаяся в ст. 7 Закона 3 147-ФЗ, которая сформулирована так: «Федеральные законы и иные нормативные правовые акты, действующие на территории Российской Федерации и не вошедшие в перечень актов, утративших силу, определенный статьей 2 настоящего Федерального закона, действуют в части, не противоречащей части первой Кодекса, и подлежат приведению в соответствие с частью первой Кодекса».

Нормы налогового права также могут быть классифицированы по объему действия на *общие* и *специальные*. Общие нормы распространяются на целый ряд тех или иных отношений, а специальные — на определенный вид отношений в пределах данного рода. К примеру, общими являются нормы части первой НК РФ, распространяющиеся на все налоговые отношения, а специальными — нормы, регулирующие тот или иной вид налогов, налоговых отношений.

По территории действия различают налоговые нормы, охватывающие:

- всю территорию Российской Федерации;
- территорию соответствующего субъекта Федерации;
- территорию соответствующего муниципального образования.

Соответственно, первые содержатся в правовых актах органов власти федерального уровня, вторые — в правовых актах субъектов Федерации, а третьи — в правовых актах муниципальных образований.

¹СЗ РФ. 1998. №31. Ст. 3825; 1999. №28. Ст. 3488; 2000. №32. Ст. 3341; 2002. №28. Ст. 2787; 2003. №28. Ст. 2884.

4.2 Налоговые правоотношения

4.2.1 Понятие и признаки налоговых правоотношений

Субъекты налогового права реализуют свои права и обязанности, вступая в налоговые правоотношения.



.....
***Налоговое правоотношение** — это общественное отношение, возникающее на основе реализации норм налогового права.*

Налоговое правоотношение является разновидностью правоотношения финансового, ибо налоговое право является подотраслью финансового права. В связи с этим их характеристика в основных чертах сходна.

Во-первых, налоговое правоотношение возникает и развивается в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований, однако лишь в той части деятельности, которая обеспечивает собирание государством и муниципальными образованиями денежных средств в казну государства и муниципальных образований. В этом смысле сфера возникновения и развития налогового правоотношения опосредует не всю финансовую деятельность государства и муниципальных образований, а только ее часть.

Во-вторых, налоговое правоотношение — форма реализации публичных интересов, в связи с чем оно является, по сути, публично-правовым. Это следует из того, что налоговое правоотношение возникает на основе нормы налогового права, которая является средством реализации, в первую очередь, интересов государства, всего общества.

В-третьих, налоговое правоотношение является, в сущности, отношением экономическим. Это следует из того, что финансовые, в том числе налоговые, отношения являются видовой характеристикой отношений экономических, так как последние имеют не только натурально-вещественную, но и стоимостную форму. Налоговые правоотношения и представляют собой как раз экономические отношения в стоимостной, т. е. денежной, форме.

В-четвертых, важнейшей характеристикой налоговых правоотношений является их имущественный характер. В качестве имущественных благ в налоговых правоотношениях выступают денежные средства (финансовые ресурсы). В рамках налоговых правоотношений эти средства (ресурсы) переходят от различных субъектов к государству или муниципальному образованию.

В-пятых, налоговое правоотношение в сущности — властеотношение. Это обусловлено тем, что оно является формой реализации налогово-правовой нормы, имеющей императивный характер. Императивный характер налогово-правовой нормы проявляется в правоотношении таким образом, что оно реализуется по принципу «команда — исполнение», где команды издает государство (или муниципальное образование), уполномоченный государством орган, а исполняют их налогоплательщики, налоговые агенты, сборщики налогов и другие субъекты.

В частности, налоговые правоотношения возникают:

- между субъектами государственной власти, находящимися на различных уровнях и выступающими носителями полномочий по реализации компетенции Российской Федерации и ее субъектов в области налогообложения;
- между государственными органами налогового регулирования и контроля и налогоплательщиками при определении экономической эффективности налогооблагаемой базы по конкретному виду налога, при определении сроков, места, источников получения объекта налогообложения;
- между налогоплательщиками и органами налогового регулирования по исполнению налоговых обязательств, по осуществлению налогового контроля, в области применения мер ответственности за нарушение норм налогового законодательства;
- между налоговыми органами и их должностными лицами и налогоплательщиками по порядку обжалования действия или бездействия налоговых органов и т. д.

С учетом всего отмеченного *квалифицирующими признаками налогового правоотношения* являются следующие, взятые в комплексе:

- 1) возникновение и развитие в сфере финансовой деятельности государства и муниципальных образований в той части, где обеспечивается собирание государством и муниципальными образованиями финансовых ресурсов;
- 2) имущественный характер;
- 3) властный характер, в связи с чем одной из сторон правоотношения обязательно является государство, уполномоченный государством орган или муниципальное образование.

4.2.2 Виды налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения весьма многообразны, в связи с чем могут быть классифицированы следующим образом.

1. Исходя из основных функций права налоговые правоотношения подразделяются на а) *регулятивные* и б) *охранительные*.

- а) *Регулятивные правоотношения* составляют основную массу отношений в сфере правового регулирования налогообложения. Они обеспечивают реализацию регулятивной функции права.
- б) *Охранительные налоговые правоотношения* выполняют вспомогательную роль по отношению к регулятивным, ибо производны от регулятивных. Они возникают в связи с нарушением налогово-правовой нормы и основываются на санкции налогово-правовой нормы. К налоговым же охранительным правоотношениям относятся те, которые возникают в связи с налоговыми правонарушениями (гл. 16 НК РФ), а также нарушениями банками обязанностей, предусмотренных в гл. 18 НК РФ.

При этом *регулятивные налоговые правоотношения* подразделяются:

- На *абсолютные* и *относительные правоотношения*. *Относительные правоотношения* (двусторонне индивидуализированные) — это те, в которых

уполномоченному лицу противостоит не всякий, а вполне определенный субъект, обязанный совершать или не совершать определенные действия. К таковым относятся правоотношения по уплате в бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов и неналоговых платежей, по налоговому контролю, получению налогового кредита, инвестиционного налогового кредита и т. д. В большинстве случаев в относительных налоговых правоотношениях управомоченное лицо имеет право требования, которому корреспондирует обязанность конкретного субъекта.

Абсолютные налоговые правоотношения также имеют место в налоговом праве, однако их число значительно меньше. Абсолютные правоотношения (односторонне индивидуализированные) — это такие, в которых управомоченному лицу противостоит в качестве обязанного всякий и каждый субъект. К ним можно отнести правоотношения по установлению налогов и сборов. Здесь праву представительного органа власти на установление налога противостоит обязанность всякого субъекта не препятствовать его реализации.

- Регулятивные правоотношения могут быть *активного и пассивного* типов. Правоотношения *активного типа* складываются на основе обязывающих норм и характеризуются тем, что активный центр правоотношения находится в юридической обязанности. К ним относятся следующие: по уплате в бюджет и внебюджетные фонды налогов и сборов; по предоставлению налоговых отсрочек, рассрочек, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита и т. д. Все эти правоотношения «работают» через активное поведение обязанного лица, а субъективное право проявляется через правомочие-требование должного поведения от обязанного субъекта. Обязанность субъектов в налоговых правоотношениях активного типа — это очень «жесткая» и стабильная обязанность.

Регулятивные правоотношения *пассивного типа* складываются на основе управомочивающих и запрещающих норм (рассматриваемых в единстве) и характеризуются тем, что активный центр правоотношения находится в субъективном праве. Основная масса регулятивных налоговых правоотношений — правоотношения активного типа.

2. По характеру налогово-правовых норм правоотношения подразделяются на *материальные* и *процессуальные*.

К *материальным* относятся правоотношения, содержанием которых являются: обязанность налогоплательщика уплачивать налог и право налогового органа требовать его уплаты; право организации обращаться к финансовому органу за получением отсрочки уплаты налога и обязанность налогового органа рассмотреть обращение и принять по нему решение и т. д.

К *процессуальным* — правоотношения, возникающие в ходе налогового процесса, т. е. в ходе производства по исчислению и уплате налога, в ходе налогово-контрольного производства, в ходе производства по делам о налоговых правонарушениях. Процессуальные налоговые правоотношения вторичны относительно материальных, служат гарантией реализации последних.

3. Налоговые правоотношения могут быть также подразделены на *имущественные* и *неимущественные* на основании особенностей их объекта. Объектом

имущественных налоговых правоотношений является денежная субстанция — налог, сбор, пеня, недоимка, штраф и т. д. В качестве объекта неимущественных выделяется деятельность по осуществлению налогового контроля и др. К имущественным относятся правоотношения по уплате налогов и сборов в бюджеты и государственные внебюджетные фонды, по уплате в эти же фонды недоимок и пеней и т. д. К неимущественным — правоотношения по налоговому процессу, налоговому контролю, установлению налогов и предоставлению налоговых льгот и др.

4. Налоговые правоотношения могут быть классифицированы и *по структуре их юридического содержания*. По этому критерию они подразделяются на *простые и сложные*. *Простые* налоговые правоотношения характеризуются тем, что их содержание состоит из одного права и одной обязанности. *Сложные* состоят из нескольких взаимосвязанных субъективных прав и обязанностей. Простые налоговые правоотношения в чистом виде, т. е. не как элемент сложного налогового правоотношения, встречаются в налоговом праве сравнительно редко. Например, простым является правоотношение по установлению налогов. Здесь праву государства (в лице представительного органа власти) на установление налога корреспондирует обязанность не препятствовать его осуществлению.

Сложные налоговые правоотношения преобладают. Среди них: налогово-процессуальное правоотношение, материальное налоговое правоотношение по уплате налога и др. В *каждом структурно сложном налоговом правоотношении могут быть выделены основное налоговое правоотношение и производные*. Основное налоговое правоотношение создает конструкцию, на которой базируются все остальные, производные правоотношения. Например, в материальном налоговом правоотношении в качестве основного выделяется правоотношение по добровольному исполнению обязанности по уплате налога, а в качестве производного — правоотношение по принудительному исполнению обязанности по уплате налога, правоотношение по предоставлению налоговой отсрочки, налогового кредита и т. д.

4.2.3 Структура и содержание налоговых правоотношений

Налоговое, как и любое правовое отношение, имеет свою структуру.



.....
 Элементами структуры налогового правоотношения являются субъекты, объекты налогового правоотношения, а также их права и обязанности. При этом права и обязанности субъектов налогового правоотношения составляют его юридическое содержание.

Содержание налогового правоотношения проявляется в особой форме связи между его субъектами. Такая связь выражается в субъективных правах и соответствующих юридических обязанностях участников налоговых правоотношений.

Субъектами налогового правоотношения выступают лица, участвующие в конкретном правоотношении и являющиеся носителями налоговых обязанностей и прав. Субъект налогового правоотношения — это субъект налогового права, который реализовал свою правосубъектность. Ими являются налоговые органы, наделенные властными полномочиями, и налогоплательщики (налоговые агенты), а также иные лица.

Права и обязанности субъектов налогового правоотношения во многом зависят от того, к какому виду правоотношения оно относится — к *регулятивному* или *охранительному*, ибо эти правоотношения отличаются друг от друга по содержанию субъективных прав и обязанностей, по их соотношению между собой. Основная масса финансовых правоотношений является *регулятивными*, ибо главная задача налогово-правового регулирования — непосредственное упорядочение, закрепление и развитие налоговых отношений с участием государства. Содержание регулятивного налогового правоотношения в значительной мере определяется типом правоотношения, а именно — 1) *активного* или 2) *пассивного* вида.

1. Обязанность субъектов в *регулятивных отношениях активного типа* чаще всего непосредственно вытекает из нормативного и неиндивидуального финансово-правового акта. Соответственно, такая обязанность возникает у субъектов налогового правоотношения всякий раз при наличии соответствующих юридических фактов до тех пор, пока действует нормативный акт, предусматривающий эту обязанность. Отсюда, установление, изменение, отмена той или иной налоговой обязанности связывается с отменой, изменением или принятием нового правового акта. Примером может являться НК РФ, который установил намного больше обязанностей субъектов налоговых правоотношений, чем ранее существовавших. Однако в последнее время стало возможным назвать ряд случаев, когда налоговая обязанность устанавливается в порядке индивидуального правового регулирования, а именно решения компетентного органа и очень часто договора, заключаемого сторонами налогового правоотношения.

Независимо от источника происхождения налоговой обязанности активного типа (нормативный акт или индивидуальный правовой акт) она является в большинстве случаев сложной, т. е. состоит из ряда обязанностей. Так, обязанность налогоплательщика по возврату налогового кредита включает: обязанность возврата суммы задолженности и процентов; обязанность соблюдения установленного в договоре порядка погашения суммы задолженности и начисленных процентов.

В налоговых правоотношениях *активного типа* в основном субъективным правом требования обладают уполномоченные государством органы: налоговые, таможенные, финансовые и др. Для государственного органа все права, вытекающие из его задач и функций, не есть права в классическом понимании, т. е. такие, которые «орган может использовать или не использовать исключительно по собственному» свободному усмотрению, а «служение государству», т. е. в широком плане выполнение обязанностей перед ним. В связи с этим вышеуказанные субъективные права требования названных государственных органов могут быть условно названы «права-обязанности».

2. Субъективные права и обязанности субъектов налогового правоотношения в регулятивных правоотношениях *пассивного типа* заключаются в следующем. Как известно, развитие такого правоотношения происходит за счет активного поведения управомоченной стороны и соединено с правомочием требовать от других лиц воздержаться от действий, препятствующих осуществлению субъективного права.

Права и обязанности субъектов в *охранительных* налоговых правоотношениях состоят в следующем.

Охранительные налоговые правоотношения возникают, когда нарушены права и не исполнены обязанности, когда права и интересы участников правоотношений или каждого лица, всего общества нуждаются в правовых мерах защиты со стороны государства. Одной из сторон охранительного правоотношения является компетентный субъект — носитель властных полномочий, обладающий правом государственного принуждения. Второй же стороной является лицо, к которому применяются меры государственного принуждения и который обязан их претерпевать. К налоговым охранительным правоотношениям относятся, прежде всего, те, которые возникают в связи с правонарушениями, предусмотренными в гл. 16 и 18 НК РФ.

В этих налоговых правоотношениях у государственного органа есть право применять к правонарушителю меры государственного принуждения, предусмотренные санкцией налогово-правовой нормы.

4.2.4 Объекты налоговых правоотношений

В научной литературе не существует единства мнений по вопросу об объекте правоотношения. Однако преобладающей является точка зрения, согласно которой *объектом правоотношения выступают материальные или нематериальные блага, на которые направлено (или воздействует) поведение всех его участников, осуществляемое в рамках их прав и обязанностей.*

Объекты налоговых правоотношений разнообразны. Объектом налогового правоотношения являются: материальные блага, принадлежащие налогоплательщику: доходы, прибыль, отдельные виды деятельности, пользование природными ресурсами, имущество, добавленная стоимость продукции и т. д. Объекты налоговых правоотношений проявляются в двух формах:

- денежной (прибыль от производства, выручка реализации продукции (работ, услуг) и т. д.),
- имущественной (приобретенные дом, дача, автомобиль и т. д.).

Чаще всего об объектах налоговых правоотношений можно судить исходя из анализа налоговых норм, ибо они регулируют поведение субъектов относительно определенных объектов, о которых идет речь в самой правовой норме. Однако в ряде случаев объект правоотношения непосредственно не зафиксирован в норме налогового права и может быть выделен лишь в абстракции, т. е. логически. В последнем случае речь идет о так называемых неотделимых от материального содержания объектах правоотношения, которые специально в законодательстве не регламентируются. В связи с этим все объекты налоговых правоотношений могут быть подразделены на две группы: 1) *отделимые* и 2) *неотделимые* от материального содержания правоотношения.

- 1) *Отделимые объекты* — это такие, которые с той или иной степенью конкретности зафиксированы или вытекают из анализа налоговых норм и существуют как явления (предметы) окружающего нас мира. К отделимым объектам налоговых правоотношений относятся:

- а) налоги,
- б) сборы,

- в) налоговый кредит,
 - г) инвестиционный налоговый кредит,
 - д) штрафы, недоимки, пени,
 - е) отсрочки и др.
- 2) *Неотделимые объекты* не зафиксированы в нормах налогового права, а могут быть выделены лишь в процессе научного абстрагирования и представляют собой результат деятельности субъектов налогового правоотношения, неотделимый от его материального содержания. К неотделимым объектам относится налоговый контроль как явление, представляющее собой результат деятельности налоговых органов, осуществляющих его в ходе налогово-контрольного правоотношения.

4.2.5 Юридические факты в налоговом праве

Всякое правоотношение связано с юридическими фактами. Под *юридическим фактом* понимается конкретное жизненное обстоятельство, с которым юридическая норма связывает возникновение, изменение или прекращение правовых последствий.

Юридические факты в налоговом праве выполняют свою главную функцию — обеспечивают возникновение, изменение и прекращение правовых отношений. Однако реализация этой главной функции юридических фактов в налоговом праве взаимосвязана с их иными функциями и зависит от них.

В налоговом праве *юридические факты выполняют активную информативную функцию*, которая связана с предварительным воздействием норм права на общественные отношения. Юридические факты в налоговом праве зафиксированы в правовых нормах и уже самим фактом своей фиксации оказывают влияние на правовые последствия. В налоговом праве целая категория субъектов права, которые, ориентируясь на нормы налогового права, где зафиксированы юридические факты, стараются их избегать, а значит, не допустить возникновения налоговых правоотношений. Эта категория субъектов — налогоплательщики. Они стараются избегать как тех юридических фактов, которые образуют налоговое правонарушение и связаны с охранительным правоотношением, так и тех (что важно), которые образуют объект налогообложения и влекут правоотношения по уплате налога. Существует даже специальный вид профессиональной деятельности, называемый «налоговое планирование», целью которого является минимизация налогообложения.

Существует и *стимулирующая функция юридических фактов* в налоговом праве. Многие юридические факты стимулируют субъекта налогового права к тем видам деятельности, которые необходимы, значимы, полезны для субъекта. Главным образом эта функция проявляется у юридических фактов, в связи с которыми возникают правоотношения по поводу налоговых льгот. Например, получение организацией налоговой льготы по уплате налога на добавленную стоимость, налога на прибыль, налога на имущество связывается, в частности, с фактом состояния в трудовых отношениях с предприятием работников-инвалидов. В связи с этим многие налогоплательщики, ориентируясь на это законодательное установление, стремятся принять на работу инвалидов.

Наиболее распространенной *классификацией юридических фактов* в праве является их классификация по *волевому признаку*: на 1) *юридические действия* и 2) *юридические события*.

- 1) *Юридические действия* — это волевое поведение людей, внешнее выражение воли и сознания граждан, воли организаций и общественных образований.
- 2) *Юридические события* — это обстоятельства, не зависящие как юридические факты от воли людей.

Юридические факты — действия, в свою очередь, подразделяются по признаку того, как они согласуются с предписаниями юридических норм, на: а) *правомерные действия* и б) *неправомерные действия (правонарушения)*.

Правомерные действия, в свою очередь, подразделяются: на а) *юридические поступки* и б) *юридические акты*. Действия, совершаемые с намерением породить юридические последствия, называются *юридическими актами*. Действия, приводящие к юридическим последствиям независимо от намерений лица, называются *юридическими поступками*.

Основное место в системе *правомерных юридических действий* в налоговом праве занимают *юридические акты*, которые могут быть классифицированы на две группы: а) *правовые акты индивидуального регулирования*; б) *прочие акты волеизъявления субъектов финансового права*.

Преобладающее число правомерных юридических актов, являющихся основанием возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений, составляют *акты индивидуального регулирования*. Все они могут быть подразделены на налогово-правовые и прочие. Среди налогово-правовых актов индивидуального регулирования главное место занимают *субординационные акты*, что обусловлено жестким методом финансово-правового регулирования.

Субординационные налогово-правовые акты индивидуального регулирования принимаются органами государства или местного самоуправления в одностороннем порядке на основе их компетенции и содержат индивидуально-императивные волеизъявления. Они выступают в качестве юридических фактов возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений, в частности, в следующих случаях: а) предоставления налогоплательщику налогового кредита или инвестиционного налогового кредита (ст. ст. 65, 67 НК РФ), что служит основанием изменения налогового правоотношения; б) предоставления судом отсрочки и рассрочки уплаты госпошлины или уменьшения ее размера (ст. 53 Закона РФ «О государственной пошлине») и др.

Наряду с субординационными в налоговом праве существуют и *координационные* налогово-правовые акты индивидуального регулирования. *Кординационные налогово-правовые акты индивидуального регулирования являются результатом выработки сторонами соглашения, соответствующего нормам права и отражающего их волю*. Так, правоотношения по инвестиционному налоговому кредиту, налоговому кредиту и некоторые другие возникают, в частности, на основании договоров. При этом координационные налогово-правовые акты индивидуального регулирования как юридические факты развития (движения) налоговых правоотношений всегда идут вкуче, нераздельно с субординационными индивидуальными актами.

К правомерным юридическим действиям могут быть отнесены и прочие *акты волеизъявления субъектов налогового права*. Среди них, главным образом, *заявления*, которые, согласно законодательству, должны подать субъекты налогового права для получения налоговых отсрочек, инвестиционного налогового кредита, а также налоговая декларация. Эти действия совершаются субъектами с целью породить совершенно определенные последствия.

В числе правомерных юридических фактов, с которыми связывается движение финансовых правоотношений, можно назвать и такие правомерные действия, как *юридические поступки*. Они характеризуются тем, что приводят к юридическим последствиям независимо от намерений лица. Например, акт дарения одним лицом другому дорогостоящего имущества порождает (при определенных условиях) правоотношения по уплате налога на имущество, переходящее в порядке дарения.

В налоговом праве юридическими фактами, порождающими правовые последствия, являются и *неправомерные действия*. Среди неправомерных действий как оснований развития налоговых правоотношений выделяются правонарушения в виде проступков. Налоговые проступки как юридические факты по форме совершения могут быть подразделены на а) проступки-действия и б) проступки-бездействия.

В налоговом праве в числе юридических фактов, вызывающих развитие финансовых правоотношений, могут быть названы и *события*. Здесь имеют место *относительные* и *абсолютные события*. *Относительные события* — это явления, вызванные деятельностью человека, но выступающие, независимо от причин, их породивших. Число относительных событий в налоговом праве невелико. Главным образом они порождают правоотношения по использованию налоговых льгот. Например, в соответствии с НК РФ, установившим налог на доходы физических лиц, к относительным событиям как юридическим фактам могут быть отнесены проценты и выигрыши по вкладам в банках (в пределах ставки рефинансирования Центрального банка РФ). *Абсолютные события* — это обстоятельства, которые не вызваны волей людей и не выступают в какой-либо зависимости от нее. Например, достижение ребенком работающего родителя 18-ти лет, а в случае, если он является студентом или учащимся, — 24-х лет является основанием изменения у родителя правоотношения по уплате налога на доходы физических лиц.

К юридическим *фактам-событиям*, вызывающим движение финансовых правоотношений, должны быть отнесены и сроки. В налоговом праве сроки как юридические факты занимают весьма заметное место. Так, истечение срока, на который налогоплательщику предоставлена отсрочка или рассрочка уплаты налога (ст. 64 НК РФ), является юридическим фактом, который изменяет финансовое правоотношение по уплате налога. В большинстве случаев в налоговом праве сроки являются одним из юридических фактов, с которым связывается исполнение налогового обязательства. В ст. 45 НК РФ определено, что обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах.

4.3 Субъекты налоговых правоотношений

4.3.1 Понятие и классификация субъектов налогового права

Точное определение субъекта налогового права имеет и практическое значение, поскольку позволяет выявить круг лиц, которые вступают в налоговые отношения и действия которых влекут юридически значимые последствия.

Наличие критериев, позволяющих относить какое-либо физическое или юридическое лицо к субъектам налогового права, дает возможность установить, какие лица и их действия подпадают под юрисдикцию законодательства о налогах и сборах. Только такие субъекты могут иметь права и нести обязанности, предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами. Государство, регулируя с помощью норм права отношения, складывающиеся в сфере налогообложения, определяет круг субъектов налогового права. Законодательство о налогах и сборах не содержит исчерпывающего перечня лиц, вступающих в налоговые отношения, однако *субъектов налогового права возможно классифицировать* по следующим основаниям.

1) *По способу нормативной определенности:*

- зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений;
- не зафиксированные налоговым законодательством в качестве субъектов налоговых отношений.

2) *По характеру фискального интереса:*

- частные субъекты;
- публичные субъекты.

3) *По степени имущественной заинтересованности в возникновении налоговых отношений:*

- имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях;
- не имеющие непосредственного собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.

Налоговый кодекс РФ фиксирует понятие «участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах» (ст. 9), к числу которых относятся:

- *налогоплательщики* — организации и физические лица;
- *налоговые агенты*;
- *налоговые органы* — Федеральная налоговая служба РФ и ее подразделения в Российской Федерации;
- *таможенные органы* — Федеральная таможенная служба РФ и ее подразделения;
- *сборщики налогов и сборов* — государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, осуществляющие в установлен-

ном порядке, помимо налоговых и таможенных органов, прием и взимание налогов и (или) сборов, а также контроль за их уплатой налогоплательщиками и плательщиками сборов.

Налоговый кодекс РФ наделяет статусом участников налоговых отношений только две категории субъектов:

- 1) во-первых, налогоплательщиков и плательщиков сборов (*частные субъекты*);
- 2) во-вторых, государство в лице органов, представляющих и реализующих его имущественные интересы (*публичные субъекты*).

Эти виды субъектов представляют разные стороны налоговых правоотношений, имеющих противоположные фискальные интересы. Вместе с тем наличие непосредственного имущественного интереса относительно вступления в налоговые отношения позволяет объединить частных и публичных субъектов в одну группу — *субъекты, имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях*. Названная группа субъектов обязательна, поскольку их наличие является обязательным условием возникновения налоговых правоотношений.

Определенный ст. 9 НК РФ круг участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не охватывает всех потенциальных и реальных субъектов налогового права. Фактически налоговые отношения затрагивают большее количество субъектов, поскольку установление, введение и взимание налогов в доход государства (муниципального образования), осуществление налогового контроля и привлечение к ответственности за налоговое правонарушение требует также привлечения иных физических и юридических лиц, органов власти и местного самоуправления, которые прямо не обозначены в качестве участников налоговых отношений, но наделены налоговым законодательством соответствующими правами и обязанностями и, в определенных случаях, несут налоговую ответственность.

К числу подобных субъектов относятся эксперты, свидетели, специалисты, понятые и переводчики, принимающие участие в процессе налоговой проверки (ст. ст. 90, 95–98 НК РФ). Налоговые отношения, складывающиеся по поводу учета налогоплательщиков, требуют присутствия регистрационных органов, выполняющих определенные функции (ст. ст. 85, 86 НК РФ). Отношения, возникающие относительно расчетных операций по перечислению налогов и сборов, реализуются при участии банков (ст. 60 НК РФ). Налогоплательщик имеет право вступать в налоговые отношения через законного или уполномоченного представителя (ст. ст. 27, 29 НК РФ). Правовой статус названных субъектов имеет две особенности: во-первых, эти субъекты факультативны, поскольку помогают реализовывать налогоплательщикам или государству фискальные права или выполнять обязанности; во-вторых, у них отсутствует собственный имущественный интерес в налоговых отношениях. Следовательно, к субъектам налогового права относятся физические лица и организации, прямо не обозначенные в ст. 9 НК РФ, но являющиеся таковыми в силу наличия прав и обязанностей в налоговых отношениях. Данную группу составляют субъекты, *не имеющие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях*.

Субъекты, не имеющие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях, могут быть подвергнуты следующей классификации. Так, выделяют:

1. Лиц, обязанных контролировать правильность исчисления и полноту уплаты налогов и сборов.

К некоторым субъектам налоговое законодательство предъявляет требования воздерживаться от выполнения юридически значимых действий в отношении налогоплательщика (плательщика сбора) до уплаты им налога или сбора, исчисленного в соответствии с законодательством.

Например, судьи не вправе принять исковое заявление, апелляционную или кассационную жалобу, если к этим документам не приложено платежное поручение на уплату государственной пошлины с отметкой банка об исполнении. Судья обязан вернуть иск или жалобу, если пошлина уплачена не в том размере или не по назначению, но он вправе предоставить рассрочку или отсрочку платежа. Контролировать уплату государственной пошлины обязаны и другие органы и лица, выполняющие юридически значимые действия в пользу ее плательщиков (нотариусы, органы регистрации актов гражданского состояния и др.). В аналогичном порядке нотариусы выполняют контролирующие обязанности и в отношении налогов на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения.

2. Лиц, обязанных информировать налоговые органы о фактах, существенных для налогообложения.

Некоторым субъектам налоговое законодательство вменяет в обязанность информировать налоговые органы о ставших известными им фактах, с которыми закон связывает возникновение обязанности третьего лица заплатить налог или сбор. Например, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, уплачивается российскими гражданами по уведомлению налогового органа. Оно составляется на основе сведений, представленных нотариусом, зарегистрировавшим факт принятия наследства или сделку дарения.

3. Лиц, обязанных представлять налоговым органам данные, необходимые для исчисления налога.

В предусмотренных законодательством случаях обязанность исчислять налог может быть возложена на налоговый орган. Как правило, это касается налогов на имущество физических лиц. Информацию об объекте налогообложения и другие необходимые сведения налоговый орган получает в этом случае от государственных органов, ведущих регистрацию и оценку соответствующего имущества: земельных участков, строений, транспортных средств.

4. Лиц, обязанных представлять налоговым органам данные, необходимые для организации налогового контроля.

Органы, выдающие лицензии, свидетельства, иные подобные документы частным нотариусам, детективам и другим лицам, действующим на свой риск в целях систематического получения дохода от оказания платных услуг, но не подлежащим регистрации в качестве предпринимателей, представляют налоговым органам информацию об этих лицах.

Для контроля денежных потоков налоговым органам необходимы сведения об открытых налогоплательщиками банковских счетах. Такие сведения налогоплательщики обязаны представлять самостоятельно. Однако и на банки возложена обязанность сообщать налоговому органу об открытии или закрытии счета организации, предпринимателя и т. д. Сведения направляются банком в налоговый орган,

зарегистрировавший налогоплательщика, в пятидневный срок со дня открытия или закрытия счета (п.1 ст. 86 НК РФ).

5. *Лиц, обязанных оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля (процессуальные лица).*

Мероприятия налогового контроля могут потребовать проведения специальных действий и процедур. К их совершению привлекаются лица, обладающие специальной квалификацией, — *эксперты, специалисты, переводчики.*

Экспертом признается лицо, имеющее специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Задача эксперта — подготовить заключение по вопросу, имеющему значение для налогообложения.

Специалистом признается тот, кто обладает определенными профессиональными знаниями и навыками. В отличие от эксперта специалист лично участвует в контрольных мероприятиях.

Граждане, которым известны какие-либо обстоятельства, значимые для налогообложения, могут быть вызваны налоговым органом в качестве *свидетелей* по делу о налоговом правонарушении.

Важным участником налоговых отношений и контрольных мероприятий, в частности, являются *понятые*. Ими могут быть любые граждане, не заинтересованные в исходе дела. Их задача — удостоверить факт, содержание и результаты действий, проведенных в их присутствии (ст. 98 НК РФ).

4.3.2 Права и обязанности субъектов налогового права.

Общие положения

Субъекты налогового права обладают определенными правами и несут обязанности, выполнение и соблюдение которых гарантируют нормальное функционирование отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу налогов и сборов.

Необходимо различать понятия «субъект налогового права» и «субъект (участник) налогового правоотношения». *Субъектом налогового права* является лицо, наделенное правосубъектностью, т. е. признаваемой налоговым законодательством способностью быть участником конкретных налоговых правоотношений. Понятие «налоговая правосубъектность» включает понятия налоговой правоспособности и налоговой дееспособности. Налоговая правоспособность — это способность иметь налоговые права и обязанности, предусмотренные в законе. Налоговая дееспособность — это способность субъекта самостоятельно либо через представителей приобретать, осуществлять, изменять и прекращать налоговые права и обязанности, а также отвечать за их неправомерную реализацию. Налоговая правосубъектность, таким образом, выступает своеобразным правовым средством включения субъектов налоговых отношений в сферу правового регулирования законодательства о налогах и сборах.

Субъектом налогового правоотношения является индивидуально определенный участник конкретного правоотношения. Вступая в конкретные налоговые правоотношения, субъект налогового права приобретает новые свойства, но не теряет при этом качеств, которыми он обладал до вступления в них.

Следовательно, понятие «субъект налогового права» по своему объему шире, чем понятие «субъект (участник) налогового правоотношения». Статус субъекта (участника) налогового правоотношения содержит определенную правовую характеристику, состояние относительно права. Переход (трансформация) субъекта права в субъект правоотношения связан с процессом превращения возможности в действительность, показывает диалектическую природу названных понятий и отражает материальные и процессуальные аспекты установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за налоговое правонарушение.

Реализация норм налогового права в правомерном поведении участников налоговых правоотношений осуществляется в четырех формах: *соблюдение, использование, исполнение и правоприменение*.

Соблюдение — это такая форма реализации налогово-правовых норм, при которой субъекты налогового права воздерживаются от запрещенных налоговым правом действий. Например, не препятствуют сотрудникам налоговых органов при осуществлении ими своих профессиональных обязанностей.

Использование означает осуществление субъектами налогового права предоставленных им субъективных прав в виде дозволения или правомочий. Дозволения субъект реализует по своему желанию и собственными действиями. Так, органы местного самоуправления наделены правом вводить местные налоги и сборы.

Исполнение представляет собой совершение действий в пользу управомоченного лица. Специфика данной формы реализации налогового права состоит в том, что субъект совершает действия, прямо предусмотренные нормой законодательства о налогах и сборах либо вытекающие из публичного договора, заключенного этим участником с другим субъектом. Например, уплата законно установленных налогов и сборов представляет собой исполнение обязанности, предусмотренной ст. 57 Конституции РФ.

Правоприменение осуществляется компетентными органами государства или местного самоуправления и выражается в виде специального решения, устанавливающего — на основе налогово-правовых норм — права и обязанности участников конкретных правоотношений. Необходимость такой формы реализации налогового права обусловлена тем, что государство и органы местного самоуправления играют ведущую роль в определении круга и статуса субъектов налогового права.

4.3.3 Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов

Участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками. Понятие «налогоплательщик» относится к числу специфических терминов законодательства о налогах и сборах и используется исключительно в значениях, определяемых соответствующими статьями НК РФ. Придание п. 3 ст. 11 НК РФ понятию «налогоплательщик» статуса специфического означает, что данная категория присуща в первую очередь налоговому праву. Иными отраслями права и законодательства понятие «налогоплательщик» может использоваться только в том значении, которое ему придает НК РФ.



.....
 В соответствии со ст. 19 НК РФ: **налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых НК РФ возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги или сборы.**

В порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Одним из основных критериев отнесения физического лица или организации к числу субъектов налогового права является потенциально возможная обязанность уплачивать причитающиеся налоги. Физические лица и организации приобретают налогово-правовой статус по причине предполагаемой возможности вступления в налоговые правоотношения с государством (муниципальным образованием) относительно уплаты установленных налогов или сборов. Налогоплательщиков в качестве субъектов налогового права характеризует потенциальная возможность быть участником определенного правоотношения по поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности.

Следовательно, в соответствии с действующим налоговым законодательством налогоплательщиками могут быть *граждане (физические лица, предприниматели, осуществляющие свою деятельность без образования юридического лица) и организации — юридические лица.*

В налоговом праве понятие организации соотносится с понятием юридического лица, применяемым гражданским законодательством. С целью реализации предписаний НК РФ организации подразделяются на два вида:

- а) российские организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- б) иностранные организации — иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации. К числу налогоплательщиков-организаций относятся филиалы и иные обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории Российской Федерации, при условии, что налоговым законодательством на них возложена обязанность уплачивать конкретные налоги.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций самостоятельными налогоплательщиками не являются, поскольку на основании ч. 2 ст. 19 НК РФ они только исполняют налоговые обязанности головных организаций в месте своего нахождения.

Налогоплательщиками-физическими лицами могут быть *граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства.* На правовой статус налогоплательщика не влияет его возраст, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения объекта налогообложения.

Среди налогоплательщиков-физических лиц выделяются особые категории субъектов — индивидуальные предприниматели и налоговые резиденты Российской Федерации. Индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. В целях налогообложения к числу индивидуальных предпринимателей НК РФ также относит частных нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Основой правового статуса налогоплательщика является налоговая *правосубъектность*, т. е. предусмотренная нормами права возможность или способность быть субъектом налогового права. Налоговая правосубъектность состоит из *правоспособности и дееспособности*.

Налоговая правоспособность — это предусмотренная нормами налогового права возможность иметь права и нести обязанности по поводу объектов налоговых правоотношений.

Налоговая дееспособность — это предусмотренная нормами налогового права способность лица своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права и выполнять возложенные обязанности.

Налоговая правоспособность и дееспособность взаимосвязаны и дополняют друг друга. Налоговая правоспособность образуется с момента возникновения (рождения ребенка, вступления в права наследства и т. д.), дееспособность — по достижении определенного условия (регистрации в качестве предпринимателя, достижения определенного возраста и т. д.). В налоговых правоотношениях возникновение правоспособности и дееспособности часто совпадает. Так, одновременно с регистрацией устава юридического лица возникают обязанности по постановке его на учет в налоговые органы и по предоставлению отчетности о деятельности, а в случае уклонения от исполнения возложенных обязанностей применяются меры государственного принуждения.

Налогоплательщик — это особый (специальный) правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы. Обязательными элементами правового статуса налогоплательщика выступают общие, одинаковые для физических лиц и организаций права и обязанности, зафиксированные нормами налогового права, а также ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Перечень прав и обязанностей российских налогоплательщиков и плательщиков сборов содержится в ст. ст. 21, 23 НК РФ, что отражает позицию физического лица или организации относительно государства. Практическая реализация правового статуса налогоплательщика происходит в процессе вступления организации или физического лица в различные правоотношения.

В соответствии со ст. 21 НК РФ *налогоплательщики, а также плательщики сборов имеют право:*

- 1) получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нор-

мативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения;

- 2) получать от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах Российской Федерации и органов местного самоуправления – по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах;
- 3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;
- 4) получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;
- 5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;
- 6) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;
- 7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;
- 8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;
- 9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;
- 10) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;
- 11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов, иных уполномоченных органов и их должностных лиц, не соответствующие настоящему Кодексу или иным федеральным законам;
- 12) обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;
- 13) требовать соблюдения налоговой тайны;
- 14) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Перечень прав налогоплательщиков, указанных в НК РФ, не является закрытым, т. е. он не ограничен НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах. Например, налоговый закон субъекта Федерации может предоставить налогоплательщикам другие права.

Перечень *обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов)* установлен ст. 23 НК РФ. Видовое многообразие этих обязанностей предполагает их *классификацию* по различным основаниям.

1. В зависимости от юридических фактов, лежащих в основе возникновения обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов), выделяются:

- а) обязанности, вытекающие из факта наличия объекта налогообложения;
- б) обязанности, не зависящие от факта наличия объекта налогообложения.

К обязанностям первой группы относятся:

- обязанность уплачивать законно установленные налоги. Своевременная и в полном объеме уплата законно установленных налогов в бюджет и во внебюджетные фонды — основная обязанность налогоплательщика. Указанная обязанность возникает только с момента вступления в законную силу нормативного акта (или норм права), предусматривающего уплату конкретно определенного вида налога;
- вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;
- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать;
- представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах;
- не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;
- в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы и уплаченные (удержанные) налоги. Организации также обязаны сохранять документы, подтверждающие произведенные расходы.

К числу обязанностей, не зависящих от наличия объекта налогообложения, относятся:

- постановка на учет в налоговых органах;
- предоставление налоговому органу необходимой информации и документов.

2. В зависимости от императивности возложения обязанности налогоплательщиков можно подразделить:

- а) на прямо предусмотренные НК РФ;
- б) требующие особого указания на отношение к налогоплательщику.

Большинство обязанностей прямо зафиксированы НК РФ, входят в состав общего правового статуса налогоплательщика и не требуют дополнительных механизмов введения в действие.

3. В зависимости от принадлежности к общему или специальному статусу налогоплательщика налоговые обязанности подразделяются:

- а) на общие для всех категорий налогоплательщиков;
- б) специальные, возложенные только на определенных субъектов.

К общим относятся обязанности, перечисленные в п. 1 ст. 23 НК РФ. Наличие специальных обязанностей предусмотрено п. 2 ст. 23 НК РФ, согласно которому налогоплательщики-организации и индивидуальные предприниматели, кроме выполнения общих обязанностей, должны сообщать в налоговый орган по месту своего учета следующие сведения:

- об открытии или закрытии счетов — в десятидневный срок;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, — в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
- о реорганизации — в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения.

Установленный ст. 23 НК РФ перечень обязанностей не является исчерпывающим. Налогоплательщики могут нести и иные обязанности, установленные федеральным законодательством. Невыполнение или ненадлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных на него обязанностей образует соответствующий состав налогового правонарушения.

4.3.4 Правовой статус налоговых агентов

Законодательство о налогах и сборах предусматривает обязанность налогоплательщиков самостоятельно рассчитывать сумму налогов и сборов и перечислять ее в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд). Между тем, по некоторым видам налогов обязанности налогоплательщика делегируются налоговым агентам.



.....
*В соответствии со ст. 24 НК РФ **налоговые агенты** — это лица, на которых в соответствии с действующим законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд причитающихся налогов.*

Как правило, налоговыми агентами являются лица, выплачивающие другим субъектам доходы: работодатели, банки, выплачивающие доходы физическим лицам, российские организации, осуществляющие выплаты иностранным физическим или юридическим лицам. Институт налоговых агентов обусловлен потребностью государства осуществлять текущий финансовый контроль за деятельностью налогоплательщиков. Однако налоговые органы не имеют возможности оперативно и постоянно контролировать финансово-хозяйственную деятельность плательщиков налогов или сборов, поэтому лица, являющиеся источниками доходов, наделяются обязанностями налоговых агентов.

Налоговые агенты, согласно ст. 24 НК РФ, имеют следующие обязанности:

- 1) правильно и своевременно исчислить, удержать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщиками, и перечислить в бюджеты или внебюджетные фонды соответствующие налоги;

- 2) в течение одного месяца письменно сообщить в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог с налогоплательщика и о сумме возникшей недоимки;
- 3) вести учет выплаченных налогоплательщику доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты или внебюджетные фонды налогов, в том числе отдельно по каждому налогоплательщику;
- 4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и удержания налогов у налогоплательщиков, а также перечислять удержанные налоги в бюджеты или внебюджетные фонды.

Обязанности налоговых агентов в определенной степени производны от целей и задач налоговых органов, поэтому условно их можно считать «представителями» налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками.

Как правило, налоговые агенты сами являются налогоплательщиками, обязаны уплачивать установленные для них налоги. Например, предприятие удерживает со своих работников налог на доходы физических лиц и одновременно само уплачивает взносы в Пенсионный фонд в качестве налогоплательщика. Налоговые агенты имеют одинаковые права с налогоплательщиками. Следовательно, правовой статус налоговых агентов имеет двойственную природу. С одной стороны, налоговые агенты вступают во взаимоотношения с налогоплательщиками в качестве «представителей» налоговых органов, не пользуясь при этом государственными полномочиями. С другой, стороны они являются участниками финансово-хозяйственного оборота, что влечет возникновение объектов налогообложения и наделяет их статусом налогоплательщика.

4.3.5 Правовой статус сборщиков налогов



.....
Сборщиками налогов и сборов являются государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица, осуществляющие в силу прямого указания НК РФ прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов (сборов) и перечисление их в бюджет.

Правовой статус сборщиков определяется НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления. Налоговым кодексом РФ (п. 5 ст. 9, ст. 25) на сборщиков налогов (сборов) возложены следующие *обязанности*:

- 1) осуществлять в установленном порядке прием и взимание налогов и сборов;
- 2) контролировать уплату причитающихся налогов и сборов.

Основным отличием сборщиков налогов от налоговых агентов является то, что сборщики сами не выплачивают доход налогоплательщику и не обязаны удерживать с него налоги. Как правило, сборщиками налогов выступают: исполнительные

органы местного самоуправления относительно взимания земельного налога; суды, органы исполнительной власти и местного самоуправления, нотариусы, органы записи актов гражданского состояния — в части взимания госпошлины за совершение юридически значимых действий.

Общее в правовом статусе сборщиков налогов и налоговых агентов заключается в отсутствии возможности пользоваться правами налоговых органов. Так, сборщики налогов не имеют права взыскивать с налогоплательщика финансовые санкции, применять меры обеспечения исполнения налоговой обязанности, осуществлять производство по делам о налоговых правонарушениях и т. д. Одновременно и налоговые агенты, и сборщики налогов являются субъектами, подконтрольными налоговым органам.

4.3.6 Правовой статус налоговых представителей

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через своих представителей.

Российское налоговое право предусматривает *две категории представителей*:

- 1) *законные* — представители, наделенные соответствующими полномочиями законом или учредительными документами организации;
- 2) *уполномоченные* — представители, наделенные соответствующими полномочиями доверенностями, оформленными по правилам ст. 185 ГК РФ.

Представителями в налоговых отношениях могут быть физические лица и организации (независимо от организационно-правовой формы). Так, существуют организации, специализирующиеся на представительстве в налоговых отношениях.

Состав законных представителей налогоплательщика-физического лица аналогичен перечню представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Относительно несовершеннолетних детей налоговыми представителями выступают их родители, по отношению к опекаемым или подопечным — опекуны или попечители.

Законными представителями организации выступают ее органы, поскольку юридическое лицо приобретает права и принимает обязанности через свои органы, действующие на основании закона, иных нормативных правовых актов или учредительных документов.

Уполномоченным представителем налогоплательщика может быть физическое или юридическое лицо, наделенное налогоплательщиком правом представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами и иными субъектами налогового права. Поскольку уполномоченное представительство возможно только по волеизъявлению налогоплательщика, такие отношения оформляются доверенностью. При этом уполномоченный представитель организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой по правилам гражданского законодательства. Уполномоченный представитель физического лица осуществляет свои полномочия на основании *нотариально заверенной доверенности*.

Таким образом, отношения между налогоплательщиком и иным субъектом по поводу уполномоченного налогового представительства носят гражданско-правовой характер.

4.3.7 Банки как субъекты налогового права



.....
*В ст. 11 НК РФ под **банками (банком)** понимаются коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центробанка России.*

Из этого определения следует вывод, что налоговое законодательство не делает различий между понятиями «банк», «кредитная организация», «небанковская кредитная организация».

При этом, названные понятия различны по своему объему и содержанию. Более того, разъяснение этих различий представляется обязательным в курсе налогового права, так как критерием их разграничения служит определенное сочетание выполняемых банковских операций, которыми и определяются особенности налогообложения банков.

1. *Кредитная организация.* В соответствии со ст. 1 Федерального закона от 02.12.1990 №395-1 «О банках и банковской деятельности» кредитная организация — юридическое лицо, которое для извлечения прибыли как основной цели своей деятельности на основании специального разрешения (лицензии) Центробанка России имеет право осуществлять банковские операции, предусмотренные названным Законом. Кредитная организация образуется на основе любой формы собственности как хозяйственное общество.

2. *Банк.* Основную роль в банковской системе страны выполняют коммерческие банки. В соответствии со ст. 1 Федерального закона РФ «О банках и банковской деятельности» банк — кредитная организация, которая имеет исключительное право осуществлять в совокупности следующие банковские операции: привлечение во вклады денежных средств физических и юридических лиц, размещение указанных средств от своего имени и за свой счет на условиях возвратности, платности, срочности, открытие и ведение банковских счетов физических и юридических лиц.

Указанное определение позволило:

- во-первых, уяснить место банков в системе субъектов права (коммерческий банк определен как коммерческая организация, т. е. организация, самостоятельно осуществляющая на свой риск деятельность, направленную на систематическое получение прибыли лицами, зарегистрированными в этом качестве в установленном законом порядке);
- во-вторых, выделить специфический признак банка, позволяющий отграничить его от других субъектов предпринимательской деятельности, — осуществление банковских операций;
- в-третьих, подчеркнуть, что банковская деятельность осуществляется им на основании разрешения специально уполномоченного органа государственной власти — Банка России;
- в-четвертых, указать, что отличительным признаком коммерческого банка являются не просто банковские операции, а такие, как привлечение вкладов (депозитов), выдача кредитов и осуществление расчетов.

3. *Небанковская кредитная организация* — организация, имеющая право осуществлять отдельные банковские операции, предусмотренные названным Федеральным законом. Допустимые сочетания банковских операций устанавливаются Банком России. Неванковские кредитные организации выполняют довольно широкий набор функций по обеспечению кредитно-финансового сегмента общественного производства и воспроизводства. Существование небанковских кредитных организаций помимо и наряду с банками обусловлено тем, что в силу объективных причин кредитные организации вынуждены распределять «финансово-кредитные обязанности» между собой.

Таким образом, если банки — это основной, главный финансовый институт, изначально ориентированный на комплексное осуществление банковской деятельности, в силу чего объективно стремящийся к универсализации, то небанковские кредитные организации вторичны, производны по отношению к ним. Последние по определению специализируются на проведении лишь отдельных банковских операций, в связи с чем имеют свое объективно обусловленное место в кредитно-финансовой системе страны.

Для причисления того или иного субъекта предпринимательской деятельности к числу небанковских кредитных организаций необходимо, чтобы субъект предпринимательской деятельности осуществлял свою предпринимательскую деятельность, заключающуюся в систематическом проведении банковских операций, на основании *специального разрешения (лицензии) Банка России*.

Указание на то, что кредитная организация образуется на основе любой формы собственности как хозяйственное общество, свидетельствует о необходимости ее государственной регистрации в качестве юридического лица.

Для причисления субъекта предпринимательской деятельности к кредитным организациям вообще и небанковским кредитным организациям в частности необходимо, чтобы данный субъект прошел *государственную регистрацию* в Банке России.

Исходя из изложенного, современная российская банковская практика знает только три вида небанковских кредитных организаций (НКО):

- 1) расчетные НКО;
- 2) организации инкассации;
- 3) небанковские кредитные организации, осуществляющие депозитно-кредитные операции (НДКО).

Банки и иные подобные организации — важные участники налоговых правоотношений. Как хозяйствующие субъекты они являются налогоплательщиками и обладают соответствующим правовым статусом. Однако в силу специфики деятельности на банки возлагается ряд дополнительных обязанностей публично-правового характера. Порядок их выполнения не зависит от договоренности банка с клиентом, а всецело определяется законодательством. За невыполнение этих обязанностей установлены меры административной, налоговой, а не гражданско-правовой ответственности. Эти обязанности связаны с особыми требованиями законодательства к порядку открытия банками счетов гражданам и организациям, ведения операций по этим счетам и др.

4.4 Контроль и управление в налоговой сфере

4.4.1 Налоговая компетенция Российской Федерации, субъектов Российской Федерации и муниципальных образований

Согласно Конституции РФ (ст. 71) и Налоговому кодексу РФ (п. 2 ст. 1, п. 5 ст. 3, ст. 12) к *исключительному ведению Российской Федерации* относится:

- 1) установление единого исчерпывающего перечня налогов и сборов, взимаемых на территории РФ;
- 2) деление налогов и сборов на виды: федеральные, региональные и местные;
- 3) установление оснований возникновения (изменения, прекращения) и порядок исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- 4) определение прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых отношений;
- 5) установление форм и методов налогового контроля;
- 6) установление ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- 7) определение порядка обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц;
- 8) полное (исчерпывающее) регулирование федеральных налогов и сборов.

К *совместному ведению Российской Федерации и субъектов РФ* относится регулирование региональных налогов и сборов.

Российская Федерация определяет принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов и сборов субъектов РФ, а также определяет плательщиков региональных налогов, объекты налогообложения, налоговую базу, минимальную и предельную налоговую ставку, налоговый период и порядок исчисления региональных налогов.

Субъекты РФ вводят региональные налоги и сборы на своей территории, определяют налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налогов, а также формы отчетности по региональным налогам; могут быть предусмотрены налоговые льготы и основания для их использования.

Перечисленные полномочия субъектов РФ относятся не к собственной компетенции, а именно к совместной, поскольку при осуществлении правового регулирования отдельных элементов налогов субъекты РФ обязаны соотносить свои акты с Налоговым кодексом РФ.

В отношении двух субъектов РФ — городов Москвы и Санкт-Петербурга в НК РФ предусмотрены дополнительные полномочия. Местные налоги и сборы на территории этих городов федерального значения устанавливаются и вводятся законами Москвы и Санкт-Петербурга.

К *совместному ведению Российской Федерации и местного самоуправления* относится также регулирование местных налогов и сборов.

4.4.2 Правовой статус финансовых органов по налоговому законодательству

Министерство финансов РФ, финансовые органы субъектов РФ и муниципальных образований (далее — финансовые органы) являются субъектами налоговых правоотношений, наделенными властными полномочиями по определенному кругу вопросов, и выступают в указанных правоотношениях от имени государства.

Правовой статус Министерства финансов определяется Положением о Министерстве финансов РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г. №329¹.

Министерство финансов РФ (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств, инвестирования средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии, организации и проведения лотерей, производства и оборота защищенной полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы, противодействия легализации доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма.

Министерство финансов РФ осуществляет координацию и контроль деятельности находящейся в его ведении Федеральной налоговой службы.

Налоговым законодательством в сфере налогообложения устанавливаются следующие основные полномочия Минфина России (его подразделений, таких, как Федеральное казначейство) и финансовых органов субъектов РФ и муниципальных образований:

- *полномочия по принятию нормативных правовых актов в сфере регулирования вопросов налогообложения;*
- *полномочия органов Федерального казначейства РФ по возврату сумм налогов.*

4.4.3 Налоговые органы в РФ

4.4.3.1 Понятие и система налоговых органов в РФ

В соответствии с п. 1 ст. 30 НК РФ систему налоговых органов РФ составляет федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы. В качестве данного органа исполнительной власти выступает Федеральная налоговая служба РФ. Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба России (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и над-

¹СЗ РФ, 2004. №31. Ст. 3258

зору за соблюдением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Служба является органом власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

Правовая основа деятельности налоговых органов состоит из федеральных нормативных правовых актов, нормативных правовых актов субъектов Федерации и органов местного самоуправления, принятых в пределах их компетенции. Основополагающие вопросы правового статуса налоговых органов установлены:

- Налоговым Кодексом РФ,
- Кодексом РФ об административных правонарушениях¹,
- Законом РФ от 21.03.1991 г. №943-1 «О налоговых органах Российской Федерации»²,
- Федеральным законом от 10.12.2003 №173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле»³,
- Положением о Федеральной налоговой службе РФ, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 №506⁴, а также иными нормативными правовыми актами.

Главными *задачами*, для реализации которых и были образованы налоговые органы, являются: осуществление контроля за соблюдением налогового законодательства, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и иных обязательных платежей; участие в разработке и реализации налоговой политики с целью обеспечения своевременного поступления в соответствующий бюджет и государственные внебюджетные фонды налогов, сборов и других обязательных платежей в полном объеме; осуществление валютного контроля. Однако кроме названных, ФНС России и ее территориальные подразделения осуществляют ряд иных функций, не имеющих отношения к на-

¹Федеральный закон от 30.12.2001 №195-ФЗ //СЗ РФ, 2002. №1 (часть 1). Ст. 1; 2002, №18. Ст. 1721; №30. Ст. 3029; №44. Ст. 4295, 4298; 2003. №1. Ст. 2; №27. (часть 1). Ст. 2700; №27 (часть 2). Ст. 2708, 2717; №46 (часть 1). Ст. 4434, 4440; №50. Ст. 4847, 4855; №52 (часть 1). Ст. 5037.

²Ведомости СНД РСФСР и ВС РСФСР, 1991. №15. Ст. 492; Ведомости СНД РФ и ВС РФ, 1992. №33. Ст. 1912; Российская газета, 1993. №53; СЗ РФ, 1996. №25. Ст. 2958; 1997. №47. Ст. 5341; 1999. №28. Ст. 3484; 2000. №46. Ст. 4537; 2002. №1 (часть 1). Ст. 2; №22. Ст. 2026; 2003. №21. Ст. 1957; 2004. №27. Ст. 2711.

³СЗ РФ, 2003. №50. Ст. 4859.

⁴СЗ РФ, 2004. №40. Ст. 3961.

логовой или валютной сферам, но возложенных на налоговые органы законами и подзаконными нормативными актами. В частности, к обязанностям налоговых органов отнесено управление дебиторской задолженностью перед бюджетом (фискальными долгами государству), которое реализуется посредством участия в судебных процессах по банкротству.

Статья 2 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» в качестве основополагающих принципов организации налоговых органов устанавливает единство, централизацию и иерархию построения. В настоящее время в Российской Федерации функционирует *четырёхуровневая система налоговых органов*.

Возглавляет систему налоговых органов Федеральная налоговая служба РФ (центральный аппарат).

Вторым звеном являются межрегиональные инспекции ФНС РФ, в основу образования которых положены принципы территориальности или определенности сферы деятельности. Так, по территориальному принципу образованы межрегиональные инспекции ФНС РФ по федеральным округам. В зависимости от круга охватываемой деятельности создаются межрегиональные специализированные инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков, по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг, по контролю за реализацией алкогольной и табачной продукции.

Третьим звеном единой системы налоговых органов являются управления ФНС по субъектам Федерации.

Завершают систему налоговых органов территориальные инспекции ФНС РФ по районам, районам в городах, городах без районного деления, а также межрайонные налоговые инспекции.

В основу построения системы налоговых органов заложен принцип иерархичности, имеющий два аспекта. Во-первых, вышестоящим налоговым органам предоставлено право отменять решения нижестоящих органов в случае их несоответствия Конституции РФ, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. Во-вторых, налогоплательщик имеет право обжаловать в вышестоящие налоговые органы решения нижестоящих инспекций.

4.4.3.2 Полномочия налоговых органов РФ

Налоговые органы действуют в пределах своей компетенции и осуществляют функции посредством реализации своих полномочий.

Компетенция налоговых органов закрепляется в Налоговом кодексе РФ и федеральных законах, определяющих правовой статус и регулирующих деятельность налоговых органов. Компетенция, являясь совокупностью прав и обязанностей по определенному кругу вопросов, выражает сущность правового статуса налоговых органов. Компетенция налоговых органов — это совокупность полномочий налоговых органов по осуществлению налогового контроля за соблюдением налогового законодательства и надлежащим исполнением обязанности по уплате налогов и сборов, а также полномочий по применению мер ответственности.

Права налоговых органов

1. Права налоговых органов в сфере определения статуса лиц и характера их деятельности.

В соответствии со ст. 45 НК РФ взыскание налога в бесспорном порядке не производится, если налоговые органы изменяют юридическую квалификацию статуса и характера деятельности налогоплательщика. Налоговые органы имеют право обратиться в суд, например, с требованием о признании лиц, заключивших ту или иную сделку, взаимозависимыми лицами и осуществить в последующем в отношении таких лиц контроль за правильностью применения цен по сделке между ними.

2. Права налоговых органов в сфере исполнения налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговые органы имеют право взыскивать в бесспорном порядке с организаций недоимки по налогам и сборам, а также суммы пеней в случае неисполнения обязанности по уплате налогов и сборов в добровольном порядке. Указанное право осуществляется путем принятия решения о взыскании, которое должно быть подписано руководителем или заместителем налогового органа.

В случае невозможности бесспорного взыскания в денежном эквиваленте сумм налога, сбора или пеней с налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента налоговые органы вправе обратиться с взысканием на имущество указанных лиц в порядке, установленном ст. ст. 47–48 НК РФ.

При обнаружении фактов излишней переплаты сумм налогов, сборов или пеней налоговые органы вправе направить налогоплательщику предложение о проведении совместной выверки уплаченных сумм. Кроме того, при наличии недоимки у налогоплательщика или плательщика сбора налоговые органы имеют право самостоятельно, без письменного заявления налогоплательщика произвести зачет излишне уплаченных сумм в счет имеющейся у лица недоимки.

3. Права налоговых органов в сфере взаимодействия с другими уполномоченными органами.

Налоговые органы при исполнении поставленных перед ними задач вправе взаимодействовать с другими уполномоченными государственными органами и организациями. Так, в соответствии со ст. 82 НК РФ налоговые органы по соглашению с таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов, органами полиции обмениваются имеющейся у них информацией о проводимых налоговых проверках, об имеющихся материалах о налоговых правонарушениях и другой информацией.

4. Права налоговых органов в сфере осуществления регистрации и налогового учета.

Налоговым органам предоставлено право осуществлять государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей. При осуществлении налогового учета предоставлено право определять формы и порядок заполнения заявлений о постановке на налоговый учет, особенности порядка постановки на учет иностранных организаций в зависимости от видов получения доходов; форму свидетельства о постановке на налоговый учет; порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика, вести Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Налоговые органы имеют право требовать от налогоплательщика (или его представителя) предоставления всех документов, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, для предъявления в налоговые органы при постановке на налоговый учет.

5. Права налоговых органов в сфере осуществления налогового контроля.

Наиболее широкие права предоставлены налоговым органам в сфере осуществления налогового контроля ввиду того, что осуществление ими налогового контроля является основной целью создания и деятельности налоговых органов. Необходимо отметить, что права, предоставленные налоговым органам, осуществляются действиями должностных лиц данных органов. При этом ряд прав налоговых органов может осуществляться только путем принятия решения руководителя или заместителя налогового органа, например право на проведение налоговых проверок (реализуется на основании решения руководителя или заместителя), право выемки документов и предметов и т. д.

В сфере осуществления налогового контроля налоговые органы вправе:

- 1) проводить налоговые проверки в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ;
- 2) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов, переводчиков и понятых;
- 3) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;
- 4) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;
- 5) осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию имущества;
- 6) в случае отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа на территорию или в помещение налогоплательщика, а также к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода или связанных с содержанием объектов налогообложения;
- 7) производить выемку документов и предметов при проведении налоговых проверок (ст. 94 НК РФ) у налогоплательщика и налогового агента в случаях, когда есть достаточные основания считать, что эти документы будут сокрыты, уничтожены, изменены или заменены;
- 8) назначать экспертизу в случаях, когда требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле;
- 9) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания или перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

- 10) требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов сумм налогов и пеней;
- 11) истребовать у лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (встречная проверка): справки, документы и т. д. о деятельности налогоплательщика;
- 12) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием или перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими налогового законодательства;
- 13) создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ. Согласно закону «О налоговых органах» налоговые посты могут создаваться на период погашения задолженности в организациях, имеющих трехмесячную и более задолженность в целях обеспечения контроля за ее погашением.

Кроме указанных прав, налоговые органы имеют и другие права, осуществляемые в ходе конкретных мероприятий налогового контроля.

6. Права налоговых органов в сфере применения мер государственного принуждения и привлечения к ответственности.

Налоговые органы имеют право требовать устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и привлекать лиц, совершивших налоговые правонарушения или нарушения налогового законодательства, к ответственности, установленной НК РФ, либо за совершение административных правонарушений привлекать к ответственности, установленной административным законодательством.

7. Права налоговых органов в сфере судебной защиты государственных интересов.

В соответствии со ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе предъявлять иски, требования и заявления в случаях, предусмотренных НК РФ. Необходимо отметить, что ст. 30 НК РФ предоставляет налоговым органам право на реализацию своих полномочий, установленных не только НК РФ, но и законами, определяющими порядок организации и деятельности налоговых органов. Закон РФ «О налоговых органах» и другие законодательные акты содержат ряд исковых требований, не предусмотренных Налоговым кодексом РФ, которые имеют право предъявлять налоговые органы.

Налоговые органы, защищающие интересы государства в сфере налогообложения, как правило, предъявляют в суды следующие виды исковых заявлений:

- 1) *О взыскании сумм налогов, сборов и пеней.*
- 2) *Об обращении взыскания на имущество.* Обращение взыскания на имущество организации (налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента) производится во внесудебном порядке, установленном ст. 47 НК РФ и Федеральным законом «Об исполнительном производстве».

- 3) *О взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся более трех месяцев за зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также в случае обратной ситуации — о взыскании с зависимых (дочерних) обществ (предприятий).*
- 4) *О взыскании сумм налоговых санкций за нарушения законодательства о налогах и сборах.*
- 5) *О признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя и взыскании доходов, полученных в этих случаях.*

Государственная регистрация юридического или физического лица в качестве индивидуального предпринимателя может быть признана недействительной по следующим основаниям:

- а) если юридическое лицо создано с нарушением установленного законодательством порядка его образования (в том числе в результате реорганизации юридического лица, когда образуются новые юридические лица, например если отсутствуют передаточный акт либо разделительный баланс);
 - б) если учредительные документы юридического лица не соответствуют законодательным нормам;
 - в) если физическое лицо зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя с нарушением установленного порядка.
- б) *О ликвидации (банкротстве) организации любой организационно-правовой формы по основаниям и в порядке, установленном законодательством РФ.*
- 7) *О признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам.* Право налоговых органов предъявлять такого рода исковые требования предусмотрено п. 1 ст. 7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации». Данная категория исков имеет место в случаях, если:
- организация занимается предпринимательской деятельностью без лицензии, когда такое разрешение необходимо;
 - сделки совершаются за рамками установленной законодательными актами специальной правоспособности определенных видов юридических лиц;
 - сделка является мнимой или притворной;
 - сделка совершена с целью, противной основам правопорядка или нравственности (ст. 169 ГК РФ), а также в других случаях.

Обязанности налоговых органов и их должностных лиц

Налоговые органы несут обязанности, установленные для них не только Налоговым кодексом РФ, но и иными федеральными законами (см. п. 2 ст. 32 НК РФ). Интересно отметить, что согласно п. 2 ст. 31 НК РФ права налоговых органов должны ограничиваться только теми правами, которые установлены для них Налоговым кодексом РФ, а в соответствии с п. 4 ст. 30 НК РФ также и федеральными законами, определяющими порядок организации и деятельности налоговых органов. Таким образом, законодатель «расширяет» законодательное регулирование обязанностей налоговых органов по сравнению с регулированием их прав и в п. 2 ст. 32 устанавливает, что обязанности налоговых органов могут быть урегулированы не только НК РФ, но и законодательными актами, не относящимися к актам законодательства о налогах и сборах.

При этом необходимо различать обязанности налоговых органов в целом и обязанности конкретных должностных лиц налоговых органов.

В ст. 32 НК РФ установлены основные обязанности налоговых органов:

- 1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- 2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Налоговые органы в настоящее время осуществляют контроль, в том числе и за соблюдением нормативных актов, принятых до вступления в силу первой части НК РФ, которые продолжают действовать до окончательного формирования второй части НК РФ;
- 3) вести в установленном порядке (ст. ст. 83–86 НК РФ) учет налогоплательщиков;
- 4) проводить разъяснительную работу по применению законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, бесплатно информировать налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, представлять формы установленной отчетности и разъяснять порядок их заполнения, давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов.

Письменное разъяснение о применении норм налогового законодательства, данное должностным лицом налогового органа в пределах его компетенции, является одним из оснований для отсутствия вины лица в совершении налогового правонарушения (ст. НК РФ). Поэтому в случае, если налоговый орган отказывается или не дает разъяснений по вопросам налогообложения по просьбе налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, его действия могут быть обжалованы в судебном порядке;

- 5) осуществлять возврат или зачет излишне взысканных сумм налогов, сборов, пеней в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ (ст. ст. 78–79 НК РФ);
- 6) соблюдать налоговую тайну, т. е. устанавливать специальный режим защиты сведений, полученных должностными лицами налоговых органов от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в силу исполняемых ими должностных обязанностей;

- 7) направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии актов налоговых проверок, копии решений налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и требование об уплате налога.

При осуществлении своей деятельности и совершении конкретных действий в отношении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента налоговые органы несут и другие обязанности, установленные налоговым законодательством, например налоговый орган обязан сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным ему факте излишней уплаты налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта (ст. 78 НК РФ); налоговый орган не вправе отказать в принятии декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления (ст. 80); налоговый орган обязан осуществить постановку налогоплательщика на налоговый учет в течение пяти дней со дня подачи им всех необходимых документов и в тот же срок выдать соответствующее свидетельство (ст. 84) и т. д.



Контрольные вопросы по главе 4

- 1) Понятие и особенности норм налогового права.
- 2) Структура нормы налогового права.
- 3) Виды норм налогового права. Классификация норм налогового права по различным основаниям.
- 4) Характеристика регулятивных и охранительных норм налогового права.
- 5) Налоговые правоотношения: понятие, структура, виды, субъекты и объекты.
- 6) Содержание налоговых правоотношений.
- 7) Субъекты налоговых правоотношений.
- 8) Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов, их права и обязанности.
- 9) Правовой статус налоговых агентов.
- 10) Правовой статус налоговых представителей.
- 11) Налоговые органы Российской Федерации.
- 12) Полномочия налоговых органов РФ.

Глава 5

НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ И ЕЕ ИСПОЛНЕНИЕ

5.1 Сущность налоговой обязанности

5.1.1 Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности

Налоговая обязанность представляет одну из важнейших категорий налогового права, относительно которой складывается большинство налоговых правоотношений.

НК РФ рассматривает налоговую обязанность в качестве модели, некоего образца правомерного поведения лиц, обязанных уплачивать налоги и сборы. Вместе с тем законодательное закрепление состава юридических фактов, лежащих в основе возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога (сбора), а также механизма исполнения данной обязанности придает налогообложению «прозрачность», позволяющую обязанным лицам четко видеть границы своего правового статуса в имущественных отношениях с государством.

Согласно действующему законодательству о налогах и сборах налоговую обязанность можно рассматривать в двух аспектах: *широком* и *узком*.

Налоговая обязанность *в широком аспекте* включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных ст. 23 НК РФ. В *узком аспекте* это часть налоговых обязанностей, реализация конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов.

Исполнение налоговой обязанности является первоочередной обязанностью по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика и определяет развитие остальных налоговых правоотношений. Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т. д.

Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога или сбора. Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы-требования государства об уплате соответствующих налогов или сборов. Однако механизм ее реализации допускает и элементы диспозитивности, разрешая, в частности, договорные процедуры между налогоплательщиком и уполномоченным органом государства.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным нормативным правовым актом о налогах и сборах. Данное правило имеет два значения. Во-первых, по отношению к налоговой обязанности закрепляется принцип дозволенного поведения. Согласно НК РФ законными считаются только действия, прямо предписанные законодательством о налогах и сборах. Во-вторых, налогоплательщику гарантируется, что его права будут соблюдены налоговыми органами, поскольку основания возникновения, изменения и прекращения налоговых обязанностей выступают объектом налогового контроля. Следовательно, налоговые органы могут контролировать какие-либо действия только в пределах дозволенного налоговым законодательством.

5.1.2 Возникновение налоговой обязанности

Первичным элементом налоговой обязанности является момент, с которого данная обязанность начинает существовать. *Законодательство о налогах и сборах связывает обязанность уплаты налога с моментом возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора.* Фактически, налоговая обязанность устанавливается по каждому виду налога.

Налоговая обязанность *возникает с момента образования установленных налоговым законодательством обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора* (п. 2 ст. 44 НК РФ). Таковыми обстоятельствами являются:

- 1) наличие признаков субъекта конкретного налога или сбора, определенных во второй части НК РФ и в специальных налоговых законах. Так, например, субъектом налога на прибыль предприятий, организаций являются российские юридические лица, осуществляющие коммерческую (предпринимательскую) деятельность, а также иностранные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации;
- 2) наличие объекта конкретного налога или сбора — прибыли, дохода, имущества, операций по реализации товаров (работ, услуг), иного объекта налогообложения (ст. 38 НК РФ);
- 3) наличие необходимой связи между субъектом и объектом налога. Например, по налогу на наследование такой необходимой связью является принятие наследства, сумма которого превышает 850 МРОТ;
- 4) наступление срока уплаты налога или сбора. Сроки уплаты налогов (сборов) устанавливаются применительно к каждому налогу (сбору) во второй части НК РФ и могут определяться различными способами. Пункт 3 ст. 57 НК РФ предусматривает в качестве таковых:

- календарную дату;
- истечение периода времени (год, квартал, месяц, декада, неделя, день);
- событие, которое должно наступить (например, выигрыш на бегах);
- действие, которое должно быть совершено (например, заключение договора дарения).

Особо регулируется ситуация в отношении тех налогов, которые рассчитываются налоговыми органами, правила определения сроков уплаты налогов применяются с учетом действия налогового уведомления (п. 4 ст. 57 НК РФ).

Правила определения сроков уплаты налогов, исчисляемых периодами времени (годами, кварталами, месяцами, неделями или днями), установлены в ст. 6.1 НК РФ.

Кроме этого, допускается изменение сроков уплаты налогов в порядке, предусмотренном главой 9 НК РФ.

5.1.3 Общие правила об исполнении налоговой обязанности

Исполнение налоговой обязанности представляет собой многостадийный процесс с участием налогоплательщиков, налоговых органов, кредитных организаций и иных обязанных лиц. Важное значение для понимания сущности процесса уплаты налога имеет разграничение добровольного и принудительного порядка исполнения налоговой обязанности, а также определение моментов возникновения и прекращения налоговой обязанности, момента уплаты налога.

Налоговый кодекс позволяет выделить несколько *основных правил исполнения налоговой обязанности*.

- 1) *Налогоплательщик исполняет налоговую обязанность добровольно* (ст. ст. 45, 52 НК РФ). Можно говорить о добровольности уплаты налогов как основополагающем принципе налогообложения, предполагающем согласие граждан на налоговое изъятие, поскольку оно осуществляется в общих интересах. Принудительное исполнение налоговой обязанности является лишь способом обеспечения добровольной уплаты налога и может быть реализовано только после того, как налогоплательщик не воспользовался способом добровольной уплаты налогов.
- 2) *Налогоплательщик исполняет налоговую обязанность самостоятельно*, если иное не предусмотрено налоговым законодательством (п. 1 ст. 45 НК РФ). В этой норме заключен принцип личной уплаты налога, предполагающий сознательное проявление воли налогоплательщика. Исключением является использование налоговых агентов в процессе уплаты налогов, однако и при этом налогоплательщик полностью не устраняется из процесса уплаты. Так, налогоплательщик имеет право на получение сведений об оплаченных налогах; во-вторых, в ряде случаев сохраняет обязанность декларирования; в-третьих, может параллельно самостоятельно осуществить уплату налога, в-четвертых, несет ответственность за достоверность сведений в документах, представленных для получения налоговых льгот.
- 3) *Налоговая обязанность исполняется в валюте Российской Федерации* (п. 3 ст. 45 НК РФ). Это правило соответствует норме ст. 140 ГК РФ, определяющей рубль (валюта РФ) законным платежным средством на террито-

рии Российской Федерации. Случаи использования иностранной валюты на территории Российской Федерации, в том числе для уплаты налогов, определяются законом. Одним из таких случаев является разрешение, предусмотренное в п. 3 ст. 45 НК РФ, для иностранных организаций и физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации, уплачивать налоги в иностранной валюте.

- 4) *Налоговая обязанность исполняется в установленные налоговым законодательством сроки* (п. 2 ст. 58 НК РФ). Это правило распространяется как на налогоплательщиков, так и на налоговых агентов. Вместе с тем не исключена и возможность досрочной уплаты налогов (п. 1 ст. 45 НК РФ).
- 5) *Уплата налога осуществляется полностью (всей суммой) либо в ином порядке* (п. 1 ст. 58 НК РФ). В настоящее время иной порядок предполагает частичную оплату — авансовые платежи (налог на доходы физических лиц, налог на прибыль и др.) либо уплату налога в рассрочку согласно правилам главы 9 НК РФ.
- 6) *Уплата налогов может осуществляться как в наличной, так и в безналичной формах* (п. 3 ст. 58 НК РФ). Формы безналичных расчетов предусмотрены п. 1 ст. 862 ГК РФ и предусматривают расчеты платежными поручениями, по аккредитиву, чеками, расчеты по инкассо, а также расчеты в иных формах, предусмотренных законом, установленными в соответствии с ним банковскими правилами и применяемыми в банковской практике обычаями делового оборота.

5.1.4 Прекращение налоговой обязанности

Налоговая обязанность прекращается в порядке и случаях, прямо предусмотренных в п. 3 ст. 44 НК РФ. К ним относятся:

- 1) *Уплата налога или сбора плательщиком*. По своей сути это случай непосредственного исполнения налоговой обязанности.
- 2) *Возникновение обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение налоговой обязанности*. Примером таких обстоятельств может явиться списание безнадежных долгов (ст. 59 НК РФ). Нельзя не упомянуть о таком практикуемом исполнительными органами способе исполнения налоговой обязанности, как взаимозачет. Взаимозачет представляет собой погашение взаимных обязательств: бюджета перед налогоплательщиком (например, неоплата государственного заказа) и налогоплательщика перед бюджетом (недоимка).
- 3) *Смерть налогоплательщика либо признание лица умершим в порядке, предусмотренном гражданским законодательством*.
- 4) *Ликвидация организации-налогоплательщика*. Если в процессе ликвидации организации ликвидационная комиссия уплачивает налоги, то это охватывается основанием, предусмотренным пунктом первым как уплата налога или сбора. При осуществлении банкротства возникает ситуация, предусмотренная настоящим пунктом — погашение недоимки, как и иных обязательств, в силу недостаточности имущества (п. 6 ст. 64 ГК РФ).

Таким образом, прекращение налоговой обязанности может быть осуществлено двумя способами:

- а) собственно исполнением налоговой обязанности — уплатой налога (сбора);
- б) погашением недоимки в силу прямого указания НК РФ либо обстоятельств, предусмотренных в налоговом и ином законодательстве.

5.1.5 Определение момента уплаты налога

Поскольку уплата налога представляет собой случай прекращения налоговой обязанности, то и определение момента уплаты налога тождественно определению момента прекращения налоговой обязанности.

Сам по себе процесс уплаты налога является не простым, не одномоментным, а достаточно сложным юридическим фактом, складывающимся из нескольких действий самого налогоплательщика, его представителя, кредитной организации, иного допустимого лица, наконец, налогового органа, если осуществляется принудительное исполнение налоговой обязанности. В результате в ряде случаев возникает необходимость установить сам факт уплаты налога и определить момент его уплаты.

Основное правило состоит в том, что обязанность по уплате налога считается исполненной с момента предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика при условии отсутствия неисполненных требований, которые исполняются в первоочередном порядке (п. 2 ст. 45 НК РФ).

Специальные правила определения момента исполнения налоговой обязанности следующие:

- 1) при уплате налога наличными денежными средствами налоговая обязанность считается исполненной с момента внесения денежной суммы в банк, кассу органа местного самоуправления или организацию связи (п. 2 ст. 45 НК РФ);
- 2) при зачете излишне уплаченных либо излишне взысканных сумм налога — с момента вынесения решения о зачете налоговым органом или судом (п. 2 ст. 45 НК РФ);
- 3) при удержании налога налоговым агентом — с момента удержания налога налоговым агентом (п. 2 ст. 45 НК РФ);
- 4) при принудительном взыскании налога за счет иного имущества — с момента реализации имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм (п. 5 ст. 47, п. 8 ст. 48 НК РФ).

Законодательство регулирует несколько ситуаций, которые позволяют утверждать о неисполнении налоговой обязанности налогоплательщиком даже при выполнении условий ст. 45 НК РФ.

- 1) Во-первых, это неверно заполненное налогоплательщиком платежное поручение: если платежное поручение не соответствует требованиям, которые предъявляются к нему банковскими инструкциями, то кредитная организация обязана вернуть его клиенту, а последствия неисполнения (несвоевременного исполнения) будет нести налогоплательщик.

- 2) Во-вторых, неверная адресовка налогового платежа: если налогоплательщик указал получателем федеральный бюджет вместо регионального, региональный вместо федерального и т. д., то налоговая обязанность также не может считаться исполненной, поскольку в этом случае не достигается цель налогообложения. Надлежащий получатель налогового платежа не имеет возможности им распорядиться, а у ненадлежащего (ошибочного) получателя возникает обязанность вернуть полученную сумму налога.
- 3) В-третьих, в случае отзыва налогоплательщиком платежного поручения налоговая обязанность не может считаться исполненной.

Особым случаем является ситуация принудительного взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика. Между сроком уплаты налога и моментом реализации имущества, арестованного для погашения недоимки, может пройти значительное время (не только месяцы, но и годы). Поэтому законодатель отказался от начисления пеней уже с момента ареста имущества, так как в этом случае налогоплательщик лишен возможности свободного волеизъявления. Однако такое правило о неначислении пени не распространяется для налогоплательщиков-организаций (п. 5 ст. 47 НК РФ), но оставлено в п. 8 ст. 48 для налогоплательщиков-физических лиц.

5.2 Исполнение налоговой обязанности

5.2.1 Добровольное исполнение налоговой обязанности

Добровольное исполнение налоговой обязанности организацией

Порядок добровольного исполнения налоговой обязанности состоит в том, что организация самостоятельно:

- ведет учет своих доходов, расходов и объектов налогообложения;
- исчисляет сумму налога;
- заблаговременно представляет платежное поручение на перечисление суммы налога в бюджет со своего банковского счета в кредитную организацию;
- представляет в налоговые органы налоговые декларации по каждому налогу, подлежащему уплате, и бухгалтерскую отчетность;
- хранит в течение четырех лет данные бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

Таким образом, добровольное исполнение налоговой обязанности организацией состоит в действиях, основанных на личном свободном волеизъявлении налогоплательщика, охватывающих деятельность по учету доходов, расходов, объектов налогообложения; исчислению суммы налога; своевременному представлению в кредитную организацию платежного поручения для списания денежных средств с расчетного счета; декларированию; хранению данных бухгалтерского и налогового учета и отчетности.

Добровольное исполнение налоговой обязанности физическим лицом

Порядок добровольного исполнения налоговой обязанности физическим лицом существенно отличается от порядка, свойственного организациям. Во-первых, в большинстве случаев граждане устранены от исчисления суммы налога (налог на доходы физических лиц, имущественные налоги, земельный налог). Исчисление налога осуществляется налоговыми органами на основании данных, имеющих у них, об объектах налогов и размере дохода физического лица. Необходимые данные представляются налоговыми органам соответствующими государственными и иными уполномоченными органами (ст. 85 НК РФ) либо налоговыми агентами (ст. 24 НК РФ). Во-вторых, также в большинстве случаев граждане устранены и от уплаты налога на доходы физических лиц, который обязаны исчислять, удерживать и перечислять в бюджет налоговые агенты. Исключение составляют индивидуальные предприниматели и приравненные к ним категории граждан, для которых установлен порядок добровольного исполнения налоговой обязанности, аналогичный порядку исполнения налоговой обязанности организациями.

Несмотря на это, физические лица обязаны вести учет своих доходов, расходов, объектов налогообложения, декларировать свои доходы. Следовательно, добровольное исполнение налоговой обязанности для физических лиц состоит скорее в отказе от действий, препятствующих налоговым органам и налоговым агентам осуществлять действия, связанные с расчетом и удержанием налогов.

При исчислении обязательных платежей налоговыми органами НК РФ предусматривает наличие специального института налогового уведомления как необходимого элемента добровольного исполнения налоговой обязанности физическими лицами. В ч. 2 ст. 52 НК РФ устанавливается, что налоговый орган, осуществляющий расчет налогов физического лица, не позднее 30 дней до наступления срока платежа направляет налогоплательщику налоговое уведомление, в котором указываются размер налога, срок уплаты налога и другие необходимые данные. Налоговое уведомление доводится до налогоплательщика надлежащим образом: лично под расписку либо заказным письмом.

5.2.2 Принудительное исполнение налоговой обязанности

Принудительное исполнение налоговой обязанности представляет собой насильственное изъятие части собственности налогоплательщика в размере суммы недоимки и сумм пеней, призванных компенсировать потери бюджета, связанные с несвоевременной уплатой налога. Основанием применения механизма принудительного исполнения налоговой обязанности являются:

- 1) неуплата налога в установленный срок,
- 2) неполная уплата налога в установленный срок.

5.2.2.1 Принудительное исполнение налоговой обязанности организацией

Принудительное исполнение налоговой обязанности организацией представляет собой взыскание налога в бесспорном порядке (п. 1 ст. 45 НК РФ). Бесспорный

порядок взыскания налогов с организаций осуществляется на основании не судебного, а административного акта — акта налогового органа (ст. ст. 46, 47 НК РФ).



.....
Беспорный порядок взыскания налога включает два последовательно осуществляемых этапа:

- 1) *взыскание налога за счет безналичных денежных средств налогоплательщика;*
 - 2) *взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика.*
-

1. *Порядок взыскания налога за счет безналичных денежных средств* предусмотрен в ст. 46 НК РФ. Порядок принудительного взыскания налога за счет безналичных денежных средств распространяется не только на налогоплательщика, но и на налогового агента.

Взыскание налога за счет безналичных денежных средств делится на несколько этапов:

- 1) принятие решения налоговым органом о взыскании налога;
- 2) доведение решения о взыскании налога до налогоплательщика;
- 3) направление инкассового поручения в банк;
- 4) списание и перечисление банком суммы налога со счета клиента;
- 5) принятие решения о взыскании налога.

Принятие решения о взыскания налога поставлено в зависимость от наступления срока уплаты налога и от направления налогоплательщику требования об уплате налога. С одной стороны, решение должно быть принято не ранее, чем наступит срок уплаты налога, а с другой — не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Из этого следует, что беспорный порядок взыскания налога не может применяться до надлежащего направления налогоплательщику требования об уплате налога. Основанием для направления налоговым органом требования об уплате налога налогоплательщику является неисполнение или ненадлежащее исполнение налоговой обязанности. Этим законодатель еще раз указал на первичность добровольного порядка уплаты налогов.

2. *Доведение решения о взыскании налога до налогоплательщика.* В последнем абзаце п. 3 ст. 46 НК РФ устанавливается правило императивного характера о доведении до налогоплательщика решения о взыскании налога в срок не позднее 5 дней со дня вынесения решения.

3. *Направление инкассового поручения в банк.* Прямым следствием принятия решения о взыскании является возникновение инкассового поручения (распоряжения руководителя налогового органа), которое направляется в банк, где открыты счета налогоплательщика.

Законодатель не устанавливает срок, в течение которого с момента принятия решения о взыскании налоговый орган должен направить инкассовое поручение в банк, однако очевидно, что банк должен получить распоряжение не позднее истечения 60-дневного срока и с учетом возможности осуществить необходимую банковскую операцию по списанию.

4. *Списание кредитной организацией суммы налога со счета клиента.* Списание денежных средств со счета клиента происходит по следующим правилам.

- Списание осуществляется только с тех счетов (рублевых и валютных), которые указаны в инкассовом поручении. Взыскание с валютных счетов производится на основании специального поручения налогового органа на продажу валюты. Списание с бюджетных и ссудных счетов не производится. В особом порядке списываются средства с депозитного счета: после истечения срока депозитного договора путем перечисления средств на расчетный счет в соответствии с поручением налогового органа.
- Осуществляется списание только тех сумм, которые указаны в инкассовом поручении. С валютного счета взыскание производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату продажи валюты.
- Срок исполнения инкассового поручения — не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения распоряжения, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов. Указанные сроки действуют, однако, только при условии достаточности денежных средств на счете клиента.
- При недостаточности или отсутствии денежных средств инкассовое поручение исполняется по мере поступления средств на счет налогоплательщика согласно очередности платежей, установленных п. 2 ст. 855 ГК РФ.

Списание средств с налогового агента производится аналогичным образом.

5. *Взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика-организации или налогового агента-организации* регулируется ст. 47 НК РФ.

Право на взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика возникает у налогового органа при наличии хотя бы одного из следующих условий:

- недостаточности денежных средств на счетах налогоплательщика;
- отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика;
- отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента).

Обращение взыскания на имущество производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, но с учетом тех сумм, которые уже списаны в бесспорном порядке со счетов налогоплательщика.

Решение о взыскании за счет иного имущества налогоплательщика принимает руководитель (заместитель) налогового органа, он же подписывает постановление о взыскании налога и заверяет его гербовой печатью.

Исполнение постановления о взыскании налога осуществляется судебным приставом-исполнителем в течение 2-х месяцев со дня вступления указанного постановления.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика производится последовательно в отношении:

- 1) наличных денежных средств;
- 2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, производственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

- 3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
- 4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
- 5) имущества, переданного по договору во владение, в пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- 6) другого имущества.

5.2.2.2 Принудительное исполнение налоговой обязанности физическим лицом

Особенностью принудительного исполнения налоговой обязанности физическим лицом является судебный порядок взыскания за счет его имущества (ст. 48 НК РФ). Исключительно в судебном порядке взыскиваются недоимки, пени и налоговые штрафы. Решение о взыскании недоимок, пеней, налоговых штрафов принимает соответствующий суд, налоговый орган обладает лишь правом подачи иска и обязанностью по доказыванию оснований иска.

Срок подачи искового заявления — 6 месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Следовательно, важным моментом процесса взыскания сумм с физических лиц является направление ему Требования об уплате налога в предусмотренные законодательством о налогах и сборах сроки (ст. 70 НК РФ). По поимущественным налогам (земельный налог, налог на имущество физических лиц, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения) требованию должно предшествовать направление налоговым органом налогового уведомления. Шесть месяцев — пресекательный срок, не подлежащий восстановлению или прерыванию.

Исковое заявление подается налоговым органом в соответствующий суд: в арбитражный по искам к индивидуальным предпринимателям и в суд общей юрисдикции — к иным физическим лицам. Исполнение судебного решения о взыскании производится судебным приставом-исполнителем в соответствии с Федеральным законом «Об исполнительном производстве». Однако так же, как в отношении организации-налогоплательщика, действуют правила ст. 48 НК РФ. Так, в ней определена очередность обращения искания на имущество физического лица, аналогичная очередности для организаций-налогоплательщиков, но с изъятием из него имущества, предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Указанные правила применяются также к физическому лицу-налоговому агенту. Обязанности налогового агента могут возникнуть у физического лица-предпринимателя по уплате налога на доходы физических лиц, если он имеет наемных работников.

В особом порядке исполняется налоговая обязанность физических лиц, признанных судом *безвестно отсутствующими или недееспособными* (ст. 51 НК РФ). В этом случае налоговая обязанность исполняется специальным субъектом — лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего (уполномоченное лицо), и опекуном недееспособного лица. Уполномоченное лицо и опекун уплачивают за безвестно отсутствующего либо недееспособного налогоплательщика налоги, пени и штрафы, причитающиеся к уплате на день признания лица таковым. Налоговая обязанность исполняется уполномоченным лицом (опекуном) не за счет собственных средств, а за счет имущества безвестно отсутствующего. Однако при совершении виновных действий и привлечении к ответственности налоговые штрафы уплачиваются уполномоченным лицом (опекуном) за счет собственных средств (п. 4 ст. 51 НК РФ).

При недостаточности имущества налогоплательщика для исполнения налоговой обязанности ее исполнение приостанавливается по решению налогового органа. После отмены решения суда о признании физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным исполнение налоговой обязанности возобновляется.

5.3 Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

Своевременная и полная уплата налогов является конституционной обязанностью каждого физического лица или организации. Однако по различным причинам налогоплательщику не всегда удается выполнить финансовые обязательства перед государством, а некоторые субъекты и сознательно уклоняются от участия в формировании государственной (муниципальной) казны. Тем самым государство вынуждено гарантировать поступление налоговых платежей посредством применения к имуществу налогоплательщика мер, установленных гл. 11 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ содержит следующий закрытый перечень способов, обеспечивающих исполнение обязанности по уплате налогов и сборов:

- *залог имущества,*
- *поручительство,*
- *пеня,*
- *приостановление операций по счетам в банке,*
- *наложение ареста на имущество налогоплательщика-организации.*

Глава 11 НК РФ, устанавливающая правовые режимы мер обеспечения в налоговом праве, имеет общее название «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов», в то время как приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика отнесены законодательством к способам обеспечения *исполнения решения о взыскании налога*. Тем самым способы обеспечения понимаются в широком и узком значениях.

В широком смысле способы исполнения налоговой обязанности включают всю совокупность мер правового воздействия, перечисленных п. 1 ст. 72 НК РФ.

В узком смысле исполнение налоговой обязанности обеспечивается залогом имущества, поручительством и пеней. Приостановление операций по счетам в бан-

ке и наложение ареста на имущество налогоплательщика гарантируют реализацию решения налогового органа о взыскании налога.

Применяемые налоговым правом способы обеспечения налоговой обязанности носят исключительно имущественный характер, поскольку направлены на восстановление нарушенных фискальных прав государства и призваны гарантировать государству реальное и надлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных денежных обязанностей.

Залог имущества (ст. 73 НК РФ)

Обязанность по уплате налогов и сборов может обеспечиваться залогом, если изменены сроки исполнения налоговой обязанности. Правовой режим залога в налоговых отношениях регулируется гражданским законодательством, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Таким образом, в данной ситуации налоговое законодательство выступает специальным по отношению к нормам гражданского права.

Налоговую обязанность возможно обеспечить залогом двух видов: *без передачи заложенного имущества налоговому органу и с передачей имущества*. Второй вид залога называется *закладом*.

В случае нарушения обязанности, обеспеченной залогом, налоговый орган вправе реализовать предмет залога и погасить финансовый долг налогоплательщика перед государством. Тем самым отношения залога имущества предоставляют государству в лице налоговых органов возможность требовать исполнения налоговой обязанности посредством продажи заложенного имущества и передачи ему в приоритетном порядке вырученных денежных средств. Однако сумма перечисляемых в доход государства денежных средств не может быть больше суммы налоговой обязанности.

Поручительство (ст. 74 НК РФ)

Налоговая обязанность в случае изменения сроков ее исполнения может быть обеспечена поручительством.

Юридическое значение поручительства в налоговых отношениях заключается в том, что поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней. В случае неисполнения налогоплательщиком своей обязанности, обеспеченной договором поручительства, налоговому органу предоставляется возможность получить причитающиеся налоги не с налогоплательщика, а с его поручителя, который, как предполагается, имеет более устойчивое финансовое положение. Тем самым неисполнение налогоплательщиком своих фискальных обязательств перед государством влечет и ответственность его поручителя. Однако принудительное взыскание с поручителя суммы налоговой недоимки и начисленных пеней возможно только в судебном порядке.

Пеня (ст. 75 НК РФ)

Законодательство о налогах и сборах считает пеней денежную сумму, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов и сборов в сроки, более поздние, чем установлены законодательством о налогах и сборах.

Как способ обеспечения налоговой обязанности пеня призвана гарантировать своевременное и полное внесение налога в соответствующий бюджет. Особенностью правового режима пени является возможность ее применения независимо от вины налогоплательщика, а также иных способов обеспечения налоговой обязанности.

Начисление пени начинается со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога или сбора и продолжается ежедневно до момента погашения налогоплательщиком налоговой недоимки.

Отнесение пени к обеспечительным способам обусловлено ее имущественно-восстановительным (компенсационным) характером. Пеня в налоговых отношениях рассматривается как определенная компенсация потерь государственной казны в результате недополучения вовремя сумм налогов, выполняя праввосстановительную функцию.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ)

Юридически указанное мероприятие означает временное прекращение обслуживающим банком всех расходных операций по данному счету налогоплательщика, независимо от величины остатка денежных средств и их соразмерности сумме налоговой недоимки. Приостановление операций по счету относится к процессуальным способам обеспечения реализации решения налогового органа о взыскании налога. Наличие подобного способа и его использование гарантирует реальность исполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности.

Операции по счету приостанавливаются в следующих случаях:

- если налогоплательщик-организация не выполнил в установленные сроки требование налогового органа об уплате причитающихся налогов;
- если налогоплательщик-организация или налогоплательщик-индивидуальный предприниматель не представили в налоговый орган налоговой декларации в течение двух недель по прошествии установленного срока;
- при отказе налогоплательщика-организации или налогоплательщика-индивидуального предпринимателя представить налоговые декларации в налоговый орган.

Решение приостановить операции по счету может быть принято только руководителем (его заместителем) налогового органа.

Банк обязан принять решение налогового органа к безусловному исполнению и немедленно приостановить операции по счету своего клиента-налогоплательщика. Налоговый кодекс РФ запрещает банку открывать такому клиенту новые счета. Нарушение установленного запрета образует состав налогового правонарушения и служит основанием для привлечения банка к налоговой ответственности. При этом банк не отвечает за убытки, которые возникли у налогоплательщика по причине приостановления операций по счету.

Решение приостановить операции по счету налогоплательщика отменяется налоговым органом в пределах одного дня с момента представления налогоплательщиком документов, подтверждающих полное выполнение налоговой обязанности, или представления налоговой декларации.

Арест имущества (ст. 77 НК РФ)

Арест имущества также представляет процессуальный способ обеспечения реализации решения налогового органа о взыскании налога. Применяется исключительно в отношении юридических лиц. Юридическая сущность ареста имущества заключается в ограничении права собственности налогоплательщика-организации в отношении принадлежащего ему имущества.

Арест имущества применяется относительно налогоплательщиков, не исполняющих в установленные сроки обязанности по уплате налогов и сборов. Обязательным условием применения данной меры обеспечения решения налогового органа является наличие у налоговых органов достаточных оснований полагать, что недобросовестный налогоплательщик примет меры к сокрытию имущества или будет скрываться сам.

Права на арестованное имущество могут быть ограничены *полностью или частично*. *Полным арестом* имущества признается ограничение прав собственника относительно распоряжения арестованным имуществом, при этом владеть и пользоваться этим имуществом налогоплательщик может только с разрешения и под контролем налогового органа. *Частичный арест* имущества предполагает такое ограничение права собственности налогоплательщика, при котором владение, пользование и распоряжение имуществом допускается с разрешения и под контролем налогового органа. Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения арестованным имуществом образует состав налогового правонарушения и влечет соответствующие санкции.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения налоговой обязанности.

Решение об аресте имущества принимается в форме постановления руководителем (его заместителем) налогового органа. Отменить данное решение вправе тот же налоговый орган, который его вынес. Основанием для отмены ареста имущества выступает прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налогов. Режим ареста имущества прекращает действие в результате принудительного исполнения налоговой обязанности путем реализации арестованного имущества. Постановление о наложении ареста на имущество может быть отменено вышестоящим налоговым органом, а также судом.

5.4 Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени

Иногда налогоплательщик исполняет свою налоговую обязанность в несколько большем объеме, чем причитается в соответствии с действующим налоговым законодательством. Переплата налогов, сборов или пени может произойти по различным причинам, наиболее распространенными из которых являются расчетные

ошибки, добросовестное заблуждение о ставках налога (сбора) или ставки рефинансирования Центрального банка РФ, неверная сумма недоимки, указанная налоговым органом, и т. д.

Относительно *переплаты* обязательных платежей налоговое законодательство предусматривает два варианта восстановления имущественных прав налогоплательщика: *зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм*. По общему правилу и зачет, и возврат производятся налоговым органом без начисления процентов на эту сумму. Исключение составляет п. 9 ст. 78 НК РФ, согласно которому возвращаемая налогоплательщику сумма налога (сбора) включает проценты за пользование чужими денежными средствами при условии, что налоговым органом нарушен месячный срок на возврат переплаченной суммы.

Факт переплаты налога может быть установлен как налогоплательщиком, так и налоговым органом. Обязанностью фискального органа является сообщение налогоплательщику о каждом факте излишней уплаты налога и о размере суммы этой переплаты. Налоговые органы должны сообщать о переплате не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта.

Практика финансовой деятельности показывает, что налоговые органы не всегда могут достоверно установить факт переплаты налога. В ситуациях, предполагающих переплату налога, налоговый орган вправе предложить налогоплательщику провести совместную выверку уплаченных налогов. Результаты совместной проверки финансовой деятельности налогоплательщика оформляются актом и подписываются соответственно налоговым органом и налогоплательщиком. При установлении данного факта *зачет* излишне уплаченных денежных сумм осуществляется одним из двух способов — *по письменному заявлению налогоплательщика либо на основании решения, вынесенного налоговым органом по собственной инициативе*.

Зачет излишне уплаченных налогов в счет будущих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика. Подобное заявление рассматривается налоговым органом в пятидневный срок с момента получения, по результатам чего выносится решение. Принятие налоговым органом положительного решения возможно только при условии, что будущие платежи предназначены для зачисления в тот же бюджет (внебюджетный фонд), что и переплаченная сумма. О результатах рассмотрения обращения налогоплательщика и о вынесенном решении налоговые органы обязаны проинформировать заявителя не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Переплата налога не означает лишения налогоплательщика права собственности на излишне перечисленные в доход казны денежные суммы. Вместе с тем налоговым законодательством ограничивается право частного субъекта распоряжаться переплаченной суммой, поскольку п. 5 ст. 78 НК РФ устанавливает пути ее использования: *излишне уплаченная или излишне взысканная сумма налога засчитывается в счет предстоящих налоговых платежей, на уплату пеней или погашение недоимки*. Налогоплательщик вправе сам указать в своем заявлении, что именно следует погасить за счет образовавшейся переплаты.

Если у налогоплательщика не имеется задолженностей перед бюджетной системой или внебюджетными фондами, то переплаченная денежная сумма подлежит возврату. Налоговым законодательством установлены различные механизмы

возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов (сборов) или пеней. Возврат возможен исключительно на основании письменного заявления налогоплательщика. Налоговое законодательство определяет срок давности для подачи подобного заявления — три года со дня уплаты излишней суммы налога (сбора) или пени.

В случае когда сумма переплаты налога превышает имеющуюся у налогоплательщика недоимку или задолженность по пеням, вначале производится зачет переплаченной суммы и налоговых задолженностей. Возврату будет подлежать только оставшаяся разница. Излишне уплаченные денежные суммы необходимо вернуть в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком соответствующего заявления. Возврат производится за счет средств того бюджета (внебюджетного фонда), в доходную часть которого была произведена переплата.

Возврат излишне взысканных налоговых платежей (в отличие от излишне уплаченных) осуществляется на основании установленного факта переплаты обязательных платежей, который произошел в результате исполнения налогоплательщиком решения налогового органа. Механизм возврата излишне взысканных налоговых сумм предусматривает административный и судебный способы. Обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате этих сумм налогоплательщик вправе в течение одного месяца со дня, когда ему стало известно о факте излишнего взыскания денежной суммы в счет налоговых платежей. Установленный срок является пресекательным, поскольку по истечении одного месяца налогоплательщик лишается возможности действовать в административном порядке. Дальнейшая защита имущественного права налогоплательщика относительно возврата излишне взысканного налога осуществляется в судебном порядке. Исковое заявление может быть подано в суд в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания.

Налоговый орган обязан рассмотреть письменное обращение налогоплательщика о возврате излишне взысканных сумм в течение двух недель со дня регистрации этого заявления. По результатам рассмотрения заявления начальником (его заместителем) налогового органа выносится решение. В случае признания налоговым органом факта излишнего взыскания налогов неправомерно начисленные суммы подлежат возврату налогоплательщику с начислением на них процентов по ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Неправомерно взысканные суммы возвращаются за счет средств того бюджета, в доход которого они были зачислены.

В целях защиты нарушенных прав налогоплательщиков законодательством определены сроки возврата излишне взысканных денежных сумм: не позднее одного месяца со дня принятия соответствующего решения начальником (его заместителем) налогового органа или судом. Гарантией своевременного возврата излишне взысканных сумм налогов служит правило п. 4 ст. 79 НК РФ, согласно которому проценты на данную сумму начисляются со дня, следующего за датой взыскания, по день фактического возврата.

5.5 Изменение срока уплаты налога, сбора или пени

Исполнение налоговой обязанности не всегда возможно осуществить в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах. В целях недопущения нарушения налогового законодательства в части образования налоговой недоимки, п. 4 ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит. Механизм реализации данной нормы представляет изменение срока исполнения налоговой обязанности и регулируется гл. 9 НК РФ.



.....
Изменение срока исполнения налоговой обязанности — это перенос срока уплаты налога, сбора или пени на более поздний срок на условиях, устанавливаемых налоговым законодательством.
.....

В указанных правоотношениях участвуют: *финансовые государственные или муниципальные органы общей компетенции; налоговые органы; налогоплательщик, претендующий на изменение срока уплаты налога, сбора или пени (заинтересованное лицо).*

В соответствии с принципами налогового федерализма и самостоятельности органов местного самоуправления существует разграничение налоговой компетенции между территориальными *органами государства и муниципальных образований относительно изменения срока уплаты налога или сбора.*

По общему правилу решение этих вопросов относительно *федеральных налогов* входит в компетенцию *Министерства финансов РФ*. Относительно сроков уплаты *региональных или местных налогов* решения принимаются соответствующими *финансовыми органами субъекта Федерации или муниципального образования.*

Особенности взимания государственной пошлины обусловили и порядок изменения сроков ее уплаты. Органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты государственной пошлины, являются уполномоченные органы, осуществляющие контроль за платежом данного вида.

Правом изменить сроки исполнения налоговой обязанности по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, обладают органы соответствующих внебюджетных фондов.

Второй стороной в этих правоотношениях выступает *налогоплательщик*. Законодательство о налогах и сборах не устанавливает каких-либо ограничений по видам налогов, применительно к которым возможно изменение сроков их уплаты. Вместе с тем НК РФ определяет обстоятельства, наличие хотя бы одного из которых исключает изменение срока уплаты налога. В соответствии со ст. 62 НК РФ срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица:

- 1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- 2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах и сборах;

- 3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется изменением срока для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

Также исключается возможность изменить срок исполнения налоговой обязанности, если налогоплательщик уклоняется от обеспечения отсрочки или рассрочки по уплате налога, т. е. не предоставляет в залог свое имущество или поручительство третьего лица.

Срок исполнения налоговой обязанности может быть изменен относительно всей суммы причитающегося налога либо только ее части. Изменение срока уплаты налога не означает отмену существующей или возникновение новой налоговой обязанности. Однако выполнение ее в более поздние сроки образует сумму задолженности фискально-обязанного лица перед бюджетом (внебюджетным фондом), поэтому на неуплаченную сумму налога начисляются проценты по ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Тем самым перенос срока исполнения налоговой обязанности фактически означает предоставление возмездного кредита со стороны государства налогоплательщику за счет средств того бюджета или внебюджетного фонда, в доход которого должны были поступить неуплаченные вовремя налоги. Возмездность (платность) изменения срока уплаты налогов исключается в тех случаях, когда своевременному исполнению налоговой обязанности препятствовали обстоятельства непреодолимой силы либо у государства (муниципального образования) имеется финансовый долг перед налогоплательщиком в виде задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Предоставление возможности изменить срок исполнения налоговой обязанности способствует сохранению финансового равновесия фискально-обязанного лица, но вместе с тем создает угрозу для государства (муниципального образования) неполучения либо недополучения суммы причитающихся налоговых платежей. В качестве гарантии своевременного погашения фискальной задолженности перед бюджетом или внебюджетным фондом налоговым законодательством предусмотрены *способы обеспечения изменения срока уплаты налога в виде залога имущества или поручительства.*

Формой изменения срока уплаты налога или сбора может быть:

- 1) отсрочка,
- 2) рассрочка,
- 3) налоговый кредит,
- 4) инвестиционный налоговый кредит.

Отсрочка по уплате налога представляет собой изменение срока исполнения налоговой обязанности с единовременным погашением налогоплательщиком суммы задолженности.

Рассрочка по уплате налога заключается в предоставлении налогоплательщику возможности изменить срок исполнения налоговой обязанности с последующей поэтапной уплатой суммы задолженности. Погашение налоговой задолженности посредством рассрочки платежа осуществляется частями с установленной периодичностью, но в любом случае срок погашения последней суммы части налога не должен превышать шести месяцев.

Налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года.

Отсрочка или рассрочка уплаты налога могут быть предоставлены по одному или нескольким видам обязательных платежей на срок не менее одного, но не более шести месяцев. Течение этого срока начинается с момента наступления общего срока уплаты налога. Отсрочка или рассрочка уплаты налога, а также налоговый кредит предоставляются на основании письменного заявления налогоплательщика. Подобное заявление составляется в двух экземплярах, один из которых подается в соответствующий уполномоченный государственный (муниципальный) орган, а второй в 10-дневный срок направляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика.

Перенос срока исполнения налоговой обязанности в форме отсрочки или рассрочки, а также налогового кредита возможен при наличии одного из обстоятельств, указанных в ст. 64 НК РФ. В зависимости от императивности для уполномоченного органа эти обстоятельства подразделяются на подлежащие:

1) *безусловному учету*, т. е. при их наличии уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке уплаты налога. Такими основаниями служат:

- причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Единственным ограничителем является сумма причиненного заинтересованному лицу ущерба, сумма бюджетного недофинансирования либо сумма неоплаты государственного заказа — в пределах названных сумм отсрочка или рассрочка уплаты налога предоставляется в обязательном порядке;

2) *учету по усмотрению уполномоченного органа*. Такими основаниями служат:

- угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога;
- бедственное имущественное положение физического лица, исключающее возможность единовременной выплаты налога;
- сезонный характер производства и (или) реализации товаров, работ или услуг налогоплательщиком.

Перечень обстоятельств, учитываемых при предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налогов, не является исчерпывающим. Законами субъектов Федерации могут быть установлены дополнительные основания и иные условия изменения срока исполнения обязанности по уплате региональных и местных налогов.

В отличие от этого *договор налогового кредита* заключается только при наличии юридических фактов, перечисленных НК РФ.

Наличие обстоятельств, являющихся основаниями для изменения срока уплаты налога, должно быть подтверждено налогоплательщиком документально и предоставлено уполномоченному органу одновременно с подачей соответствующего заявления. Уполномоченный орган вправе потребовать от заинтересованного лица

также представить документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство. Налогоплательщик имеет право приложить к заявлению ходатайство о временном (на период рассмотрения поданного заявления) приостановлении уплаты суммы налога.

Решение о предоставлении либо об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налога принимается уполномоченным органом в течение *одного месяца* со дня получения заявления от налогоплательщика. Копия положительного решения направляется уполномоченным органом в трехдневный срок налогоплательщику и в налоговый орган по месту учета этого лица.

Изменение срока уплаты налога в форме налогового кредита оформляется договором. По юридической сущности налоговый кредит является разновидностью бюджетного кредита, что обуславливает особенности его правового регулирования. Договор о предоставлении налогового кредита заключается на основании гражданского законодательства, но с учетом норм НК РФ, БК РФ, а также иного федерального и регионального законодательства о налогах и сборах.

Согласно ст. 76 БК РФ налоговые кредиты могут предоставляться юридическому лицу только в форме бюджетного кредита и только при отсутствии просроченной задолженности по ранее представленным бюджетным средствам на возвратной основе. Бюджетный кредит предоставляется на условиях возмездности и при обязательном представлении заемщиком обеспечения своего финансового обязательства по возврату налоговых платежей.

Способами обеспечения налогового кредита могут быть банковские гарантии, поручительства, залог имущества, в том числе в виде ценных бумаг или паев.

При неспособности налогоплательщика обеспечить исполнение обязательств по налоговому кредиту названными способами бюджетное законодательство исключает возможность изменения срока уплаты налогов.

Обязательным условием предоставления налогового кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика-получателя кредита. Предварительный финансовый контроль может быть осуществлен финансовым органом соответствующего территориального уровня либо (по его поручению) иным уполномоченным органом. Во время действия договора налогового кредита уполномоченные органы имеют право контролировать финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Особой формой изменения срока исполнения налоговой обязанности является *инвестиционный налоговый кредит*, который отличается от отсрочки, рассрочки или налогового кредита специфичными основаниями предоставления, сроком переноса налоговых платежей, правилами накопления и погашения налоговой задолженности и причитающихся процентов за пользование кредитом.

Инвестиционный налоговый кредит — это порядок изменения исполнения налоговой обязанности организации; он (кредит) предоставляется на срок от одного года до пяти лет и дает возможность уменьшения платежей по налогу на прибыль (доход), а также по региональным и местным налогам.

Условиями предоставления инвестиционного кредита служат указанные в ст. 67 НК РФ обстоятельства, наличие одного из которых дает право налогоплательщику требовать заключения договора об изменении срока уплаты налога на прибыль, региональных или местных налогов. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется налогоплательщику-организации при условии выполнения ею:

- 1) научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- 2) осуществление этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;
- 3) выполнение этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению.

Перечень юридических фактов, служащих основаниями для предоставления инвестиционного налогового кредита, не является закрытым, поскольку законами субъектов Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления могут быть установлены иные основания и условия изменения срока уплаты региональных и местных налогов, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Таким образом, основной особенностью инвестиционного налогового кредита является присущая ему регулирующая функция, направленная на стимулирование капитальных вложений или иной инвестиционной активности организаций-налогоплательщиков.



Контрольные вопросы по главе 5

- 1) Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога или сбора.
- 2) Способы исполнения налоговой обязанности.
- 3) Добровольное и принудительное исполнение налоговой обязанности.
- 4) Зачёт и возврат излишне уплаченных сумм налогов.
- 5) Изменение срока уплаты налога.

Глава 6

НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

6.1 Понятие и содержание налогового контроля



.....
Контроль как особое социальное явление рассматривается в следующих аспектах:

- как функция, метод или форма исполнительно-распорядительной (управленческой) деятельности органов управления, их руководителей;
- как совокупность приемов и способов (или форм и методов), применяемых органами управления;
- как завершающая стадия управленческого процесса;
- как форма обратной связи, посредством которой управляющая система получает необходимую информацию о действительном состоянии управляемого объекта и исполнении управленческих решений;
- как система наблюдения и проверки процесса функционирования управляемого объекта с целью выявления отклонений от заданных параметров.

.....
При этом контролю присуща активная форма власти, которая позволяет не только выявлять правонарушения, но и непосредственно устранять их. В этом смысле контроль является специальным способом обеспечения законности.

Выделяют следующие виды контроля: общий, ведомственный (в рамках одного ведомства) и специализированный, касающийся определенной сферы деятельности. Ст. 1 Закона РФ от 21 марта 1991 г. №943-1 «О налоговых органах Рос-

сийской Федерации» определяет налоговые органы как единую систему контроля за соблюдением налогового законодательства, а также за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей. Следовательно, о налоговом контроле надо говорить как о специализированном контроле. Кроме этого, можно сделать вывод, что осуществление налогового контроля является главной задачей налоговых органов.

Налоговый контроль является составной частью финансового и одним из видов государственного контроля. Указом Президента РФ от 25 июля 1996 г. №1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» (в ред. от 18 июля 2001 г.)¹ установлено, что государственный финансовый контроль включает контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

Контроль необходимо рассматривать в качестве одной из форм управленческой деятельности, т. е. как самостоятельную функцию управления, имеющую целевую направленность, определенное содержание и способы его осуществления. Налоговый контроль служит формой реализации контрольной функции налогов и с позиций налогового права призван в первую очередь охранять и обеспечивать имущественные права государства и муниципальных образований. В целях объективной оценки роли и сущности налогового контроля его понятие следует рассматривать в двух аспектах: узком и широком. В *широком смысле* налоговый контроль — это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов. В *узком смысле* налоговый контроль — это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.

В сферу налогового контроля не входит проверка исполнения финансовых требований и правил экономического, а не юридического характера, которые хотя и влияют на фискальные интересы государства, но не относятся к финансово-правовому регулированию (управление портфелем ценных бумаг, планирование прибыли на коммерческом предприятии, соблюдение экспортных и импортных квот и т. д.). Налоговый контроль за частным сектором экономики затрагивает только сферу выполнения денежных обязательств перед государством (уплату налогов и иных обязательных платежей), соблюдение законности и целевого использования налоговых льгот, соблюдение установленных государством правил ведения бухгалтерского учета, а также выполнение законных требований уполномоченных органов государства относительно представления какой-либо финансовой документации. При этом, эффективность налогового контроля во многом зависит от качества организации бухгалтерского и налогового учета.

¹СЗ РФ. 1996. №31. Ст. 3696; 2001. №30. Ст. 3156.



.....

*В связи с вышеизложенным, **налоговый контроль** с одной стороны можно определить как установленную нормативными актами совокупность приемов и способов руководства компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет и внебюджетный фонд.*

.....



.....

*С другой стороны, **налоговый контроль** — это составная часть формируемого государством организационно-правового механизма управления, представляющая собой особый вид деятельности специально уполномоченных органов, в результате которой обеспечивается установленное нормами права исполнение обязанностей лиц в сфере налогообложения и сборов, исследование и выявление оснований для осуществления принудительных изъятий в бюджетную систему, а также установление оснований для применения мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.*

.....

Главной задачей налогового контроля является обеспечение экономической безопасности государства. Поэтому *содержание* налогового контроля состоит в следующем:

- 1) наблюдение за функционированием подконтрольных объектов;
- 2) анализ собранной информации, выявление тенденций, причин совершения налоговых правонарушений, разработка прогнозов;
- 3) принятие мер по предотвращению нарушений законности и дисциплины, вредных последствий, ущерба;
- 4) учет конкретных нарушений, выявление их причин и условий;
- 5) пресечение противоправной деятельности с целью недопущения вредных последствий и новых правонарушений;
- 6) выявление виновных и привлечение их к ответственности.

Гарантией соблюдения прав налогоплательщиков при проведении налогового контроля служит установленный ст. 103 НК РФ принцип недопустимости причинения неправомерного вреда. Названный принцип предоставляет подконтрольным субъектам правовую защиту от произвольных действий сотрудников налоговых органов. При производстве налогового контроля налоговое законодательство запрещает причинение вреда налогоплательщику, плательщику сборов, налоговому агенту или их представителям, а также имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Реализация принципа недопустимости причинения неправомерного вреда обеспечивается посредством возмещения убытков, причиненных такими действиями. Неправомерными действиями сотрудников налоговых органов следует считать поступки, совершенные с превышением законно установленной компетенции, либо злоупотребление предоставленными правами.

Причиненные неправомерными действиями убытки подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход), при этом не имеет значения форма вины, содержащаяся в действиях сотрудников налоговых органов. Возмещение налогоплательщику неправомерно причиненного вреда производится за счет средств казны Российской Федерации, казны субъекта РФ или муниципальной казны.

6.2 Элементы налогового контроля

Налоговый контроль (как и контроль вообще) представляет собой специальный способ обеспечения законности в налоговом праве и осуществляется на всех стадиях финансово-хозяйственной деятельности фискально-обязанных лиц. Поскольку налоговый контроль является разновидностью государственного, он имеет все существенные черты последнего. В то же время ему присущи некоторые специфические черты, заключающиеся в особенностях его объекта и предмета, состава субъектов контроля и подконтрольных лиц, целей и задач, а также форм и методов. Специфика налогового контроля зависит от сфер финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, видов налогов, правового статуса налогоплательщика и т. д.

Объектами налогового контроля являются движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков.

Предметом налогового контроля выступают валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и т. д.

Субъектами налогового контроля являются налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы. Отдельные контрольные полномочия относительно сферы налогообложения имеет Министерство финансов РФ.

Подконтрольными субъектами выступают организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы. В системе правоотношений, складывающихся в сфере налогового контроля, эти субъекты становятся адресатами властных предписаний, что и обуславливает необходимость контроля за выполнением установленных правил поведения.

Цель налогового контроля может быть определена как обеспечение законности и эффективности налогообложения. Налоговый контроль за законностью распространяется и на совершение действий (операций), установленных не только запрещающими нормами. Например, подконтрольными являются требования о предоставлении налоговым органам информации, необходимой для контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов. Основная цель налогового контроля реализуется путем решения определенных *задач*, зависящих от проводимой государством финансовой политики, а именно:

- обеспечения экономической безопасности государства при формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов;
- обеспечения надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием;

- улучшения взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;
- проверки выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;
- проверки целевого использования налоговых льгот;
- пресечения и профилактики правонарушений в налоговой сфере.

6.3 Виды налогового контроля

Налоговый контроль можно классифицировать по различным основаниям на несколько групп.

1. *В зависимости от времени проведения налоговый контроль подразделяется на: предварительный, текущий и последующий.*

Предварительный налоговый контроль проводится до конца отчетного периода по конкретному виду налога либо до предоставления налогоплательщику налоговых льгот, изменения сроков уплаты налогов и т. д. Например, обязательным условием предоставления налогового кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика со стороны уполномоченного государственного органа. Важное значение предварительный контроль имеет при оценке экономических, правовых и политических последствий налоговых законопроектов; при введении в действие новых финансово-правовых норм, регулирующих налогообложение хозяйствующих субъектов. Предварительная реализация контрольными органами своих функций играет важную роль в предупреждении правонарушений и способствует укреплению финансовой дисциплины.

Внешне результаты предварительного налогового контроля могут быть оформлены в виде экспертных заключений по проектам договоров о предоставлении налоговых льгот, налоговых кредитов, отсрочки или рассрочки уплаты налогов и т. д.

Текущий налоговый контроль проводится во время отчетного налогового периода. Особенностью этого вида контроля является его проведение в ходе реализации хозяйственных или финансовых операций, т. е. в процессе ежедневной работы налогоплательщиков. Поэтому текущий налоговый контроль иначе называют оперативным. Он основывается на бухгалтерском и налоговом учетах, первичных документах, инвентаризациях, порядке ведения кассовых операций, что позволяет и контролирующим органам, и подконтрольным субъектам быстро реагировать на изменения в финансовой деятельности, предупреждать нарушения налогового законодательства и, таким образом, предотвращать финансовые потери государственной или муниципальной казны.

Последующий налоговый контроль проводится после завершения отчетного периода путем анализа и ревизии бухгалтерской и финансовой документации. Главной целью последующего налогового контроля является оценка своевременности и полноты исполнения налоговой обязанности со стороны фискально-обязанных лиц. Основным критерием последующего налогового контроля следует считать максимальную полноту охвата проверками, ревизиями и другими методами всех сторон финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного субъекта. В ходе осуществления налогового контроля по окончании отчетного налогового периода

определяется состояние финансовой дисциплины, выявляются налоговые правонарушения и в конечном итоге закладывается база для дальнейшего совершенствования государственной и муниципальной финансовой деятельности. Последующий налоговый контроль отличается углубленным анализом финансово-хозяйственной деятельности фискально-обязанного лица за определенный период и позволяет определить степень эффективности проведенных ранее предварительного и текущего контроля.

2. В зависимости от субъектов налогового контроля выделяют контроль:

- а) налоговых органов;
- б) таможенных органов;
- в) органов государственных внебюджетных фондов.

3. В зависимости от места проведения выделяют налоговый контроль:

- а) выездной, осуществляемый в месте расположения налогоплательщика;
- б) камеральный, проводимый по месту нахождения налогового органа.

4. В зависимости от предмета контроля различают:

- а) документальный контроль — это проверка, при которой соответствие проверяемого объекта установленным требованиям определяется на основании данных, содержащихся в документах (первичных и сводных),
- б) фактический контроль — это проверка, при которой количественное и качественное состояние проверяемого объекта устанавливается на основании обследования, осмотра, обмера, пересчета, взвешивания, контрольной закупки и т. д. (например, измерение физических показателей при расчете единого налога на вмененный налог).

6.4 Формы налогового контроля

Налоговый контроль реализуется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные и адаптированные конкретные приемы, средства или способы, применяемые при осуществлении контрольных функций. Иначе говоря, налоговый контроль проводится в нескольких формах.



.....
Формы налогового контроля — это урегулированный нормами налогового законодательства способ организации, осуществления и формального закрепления комплекса мероприятий, осуществляемых налоговыми органами на постоянной основе в целях выполнения конкретной задачи налогового контроля.
.....

То есть под формой налогового контроля можно понимать способ конкретного выражения и организации контрольных действий, а также и отдельные аспекты проявления сущности контроля в зависимости от времени проведения контрольных мероприятий.

К основным формам налогового контроля относятся:

- 1) налоговые проверки,
- 2) учет налогоплательщиков,
- 3) оперативно-бухгалтерский учет налоговых поступлений,
- 4) другие формы, предусмотренные НК РФ, а именно:
 - получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
 - проверка данных учета и отчетности;
 - осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), и т. д.

Контроль за деятельностью налогоплательщиков может осуществляться и в иных формах, предусмотренных НК РФ.

Каждая из форм имеет свое определенное предназначение в единой системе налогового контроля. Так, учет налогоплательщиков обеспечивает формирование единой базы данных обо всех подлежащих налоговому контролю объектах. Эта база данных формируется в виде единого государственного реестра налогоплательщиков (ЕГРН). Ведение оперативно-бухгалтерского учета налоговых платежей направлено на обеспечение контроля за полнотой и своевременностью поступления начисленных налогов и сборов в бюджеты. Оперативно-бухгалтерский учет осуществляется путем ведения лицевых счетов, составленных на каждого налогоплательщика по каждому виду налогов, в которых отражаются суммы начисленных налогов и сборов по данным налогоплательщика и по данным налоговых органов, суммы начислений пеней и тарифных санкций и данные о фактическом поступлении начисленных сумм в бюджет. Налоговые проверки занимают в этой системе центральное место и являются его ключевым элементом. Они обеспечивают непосредственный контроль за полнотой и правильностью исчисления налогов и сборов, который может быть реализован только путем сопоставления представляемых налогоплательщиками налоговых расчетов (деклараций) с фактическими данными о его финансово-хозяйственной деятельности. Не случайно среди прочих форм налогового контроля налоговые проверки поставлены на первое место (ст. 82 НК РФ). Вместе с тем эффективность данной формы налогового контроля может быть обеспечена только во взаимодействии с другими его формами.

Формы налогового контроля имеют большое значение, поскольку от правильного выбора контролирующими субъектами конкретных действий и процедур зависит достижение конечного результата и эффективность контроля. С другой стороны, адекватное применение приемов и способов налогового контроля гарантирует соблюдение прав и законных интересов подконтрольных субъектов, позволяет не препятствовать нормальному функционированию их финансово-хозяйственной деятельности.

Наличие у налогового контроля разнообразных целей и задач обуславливает и дифференцированные подходы к их решению, т. е. необходимость использования тех или иных способов проверок, оценок и анализа финансового состояния подконтрольных субъектов. Применение определенной формы зависит и от других факторов: правового положения и особенностей деятельности контролируемых

органов; объектов контроля; оснований возникновения налогово-контрольных правоотношений; особенностей ведения бухгалтерского учета; финансово-правового режима доходов и расходов подконтрольного субъекта и т. д.

6.5 Налоговая проверка как основная форма налогового контроля

6.5.1 Понятие, виды налоговых проверок и общие условия их проведения



.....
Налоговая проверка — это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий налоговых органов по контролю за соблюдением налогового законодательства, правильностью исчисления, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов, осуществляемых путем сопоставления фактических данных, полученных в результате налогового контроля, с данными налоговых деклараций и иных отчетных документов, представляемых налогоплательщиками в налоговые органы.
.....

Проверки финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков являются главной задачей деятельности налоговых органов, предусмотренной ст. 31 НК РФ и ст. 7 Закона РФ от 21.03.1991 №943-1 «О налоговых органах в Российской Федерации». Реализация налоговыми органами предоставленных контрольных полномочий возможна только в порядке, установленном НК РФ. Детальная правовая регламентация контрольных процедур осуществляется посредством нормативных правовых актов Министерства финансов РФ и Федеральной налоговой службой РФ.

Налоговые проверки занимают ведущее место среди иных форм налогового контроля. Посредством их проведения можно сопоставить данные, представленные налогоплательщиком в налоговый орган, и те факты, которые выявлены налоговым органом. Основной целью налоговых проверок является контроль за соблюдением фискально-обязанными лицами законодательства о налогах и сборах, своевременностью и полнотой уплаты причитающихся обязательных платежей.

В соответствии с НК РФ субъектами, уполномоченными проводить налоговые проверки, выступают исключительно налоговые органы. Кроме этого, законодательством предусмотрено только два вида налоговых проверок — *камеральные и выездные*.

Субъектами проверок являются:

- министерства, ведомства, государственные учреждения и организации, в том числе и судебные органы;
- юридические лица, созданные и действующие в соответствии с гл. 4 ГК РФ;
- граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства.

Объектами налоговой проверки являются денежные документы, бухгалтерские книги, отчеты, планы, сметы, декларации, договора, приказы, деловая переписка, а также иные документы, связанные с исчислением и уплатой налогов и иных платежей в бюджет.

При отсутствии или запущенности ведения учета объектов налогообложения налоговые органы имеют право определять суммы налога, подлежащие внесению плательщиком в бюджет на основании данных по иным аналогичным предприятиям.

Законодательством о налогах и сборах предусмотрены следующие общие правила проведения налоговых проверок (ст. 87 НК РФ).

- 1) Срок давности проведения налоговой проверки составляет три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Данный срок соотносится со сроком давности привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, который также равен трем годам (ст. 113 НК РФ).
- 2) В случае возникшей у налогового органа необходимости получить информацию о деятельности третьих лиц, связанную с проверяемым налогоплательщиком, допускается истребование у этих лиц документов, значимых для выявления фактической финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта. Подобные процессуальные действия называются *встречной налоговой проверкой*. Однако не следует считать встречную проверку самостоятельным видом налоговых проверок, поскольку ее назначение возможно исключительно в пределах осуществления камеральной или выездной налоговой проверки. Тем самым истребование документов у третьих лиц (встречная налоговая проверка) не имеет самостоятельного процессуального значения и служит одним из методов проведения камеральной или выездной налоговой проверки.
- 3) По общему правилу запрещается проведение повторных выездных налоговых проверок по одному и тому же объекту — налогу, подлежащему уплате или уплаченному налогоплательщиком за ранее проверенный отчетный период. Исключение из этого правила составляют два случая:
 - а) проведение налоговой проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией налогоплательщика-юридического лица;
 - б) проведение налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первичную проверку.

6.5.2 Камеральная налоговая проверка

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа должностными лицами этого органа (ст. 88 НК РФ). Данный вид проверок осуществляется по отношению ко всем видам налогоплательщиков и без какого-либо специального решения руководителя налогового органа, поскольку факт сдачи фискально-обязанным лицом финансовой отчетной документации автоматически выступает юридическим фактом для проверки ее достоверности. Проведение камеральной налоговой проверки по факту сдачи финансовой документации обу-

словливает и периодичность данного вида контроля, т. е. по мере представления отчетности.

Камеральная налоговая проверка должна быть проведена в течение не более трех месяцев со дня сдачи в налоговый орган документов, являющихся объектами налогового контроля. Продление этого срока не допускается. Если налоговый орган не успел сопоставить данные финансовой отчетности налогоплательщика, то возможно назначение выездной налоговой проверки.

Объектом камеральной налоговой проверки служит финансово-хозяйственная деятельность проверяемого лица за отчетный налоговый период. При этой проверке контролю подвергается правильность заполнения соответствующих граф и строк деклараций и отчетов, правомерность использования тех или иных льгот, а также осуществляется арифметическая сверка отчетных показателей.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе не ограничиваться документами, предоставленными фискально-обязанным лицом, и затребовать дополнительные сведения, получить объяснения и документы, свидетельствующие о добросовестном исполнении налогоплательщиком налоговой обязанности. Основным способом камеральной формы проверки является выборочный метод, предполагающий выверку точно очерченного круга финансовых документов.

Результатом камеральной налоговой проверки служит вывод контролирующего должностного лица налогового органа о достоверности, сомнительности либо недостоверности сведений, содержащихся в отчетных финансовых документах. Если налоговой проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между представленными сведениями, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести в установленный срок необходимые изменения или дополнения. При выявлении налоговой недоимки налогоплательщику также предъявляется требование об уплате недостающей суммы налогов (сборов).

По результатам камеральной налоговой проверки возможно также привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности, например за несвоевременное представление налоговой отчетности (ст. 119 НК) либо за неуплату (неполную уплату) обязательных платежей (ст. 122 НК РФ).

6.5.3 Выездная налоговая проверка

Выездная налоговая проверка проводится по одному или нескольким налогам на основании решения налогового органа (ст. 89 НК РФ). Основным отличием выездной налоговой проверки от камеральной служит место ее проведения, которым является место нахождения налогоплательщика либо место занятия им предпринимательской деятельностью.

Объектом выездной налоговой проверки выступают финансово-хозяйственные операции налогоплательщика за весь отчетный период, но не более чем за три года, предшествующие назначению данного вида проверки. Выездная налоговая проверка, как правило, проводится с использованием сплошного метода, посредством которого проверяются не только все документы налогоплательщика, имеющие отношение к уплате налогов, но и проводятся иные мероприятия налогового контроля: инвентаризация имущества, осмотр (обследование) территории и помещений налогоплательщика, используемых им для извлечения прибыли (дохода).

Инициатором проведения выездной налоговой проверки может быть исключительно руководитель (его заместитель) налогового органа, который и выносит соответствующее *решение*.

По общему правилу налоговая проверка по месту нахождения налогоплательщика не может продолжаться более *двух месяцев*. В исключительных случаях допускается продление этого срока вышестоящим налоговым органом до *трех месяцев*.

Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со ст.93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

В ходе проведения выездной налоговой проверки сотрудники налоговых органов имеют обширные процессуальные права, в частности: изымать документы, свидетельствующие о факте налогового правонарушения; вызывать и допрашивать свидетелей; привлекать специалистов и (или) переводчиков; привлекать понятых; назначать экспертизу. По окончании выездной налоговой проверки контрольный орган составляет *справку* о проведенных процессуальных мероприятиях, в которой отражаются предмет проверки и сроки ее проведения.

Оформление результатов выездной налоговой проверки осуществляется следующим образом (ст. 100 НК РФ).

Не позднее двух месяцев после составления справки должностное лицо налогового органа обязано оформить результаты выездной налоговой проверки в виде *акта*. Форма и требования к составлению акта налоговой проверки устанавливаются ФНС России. На сегодняшний день действует Приказ ФНС России от 31.05.2007 №ММ-3-06/338@ «Об утверждении форм документов, используемых налоговыми органами при реализации своих полномочий в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах (зарегистрировано в Минюсте РФ 25.06.2007 №9691).

В акте налоговой проверки фиксируются выявленные и документально подтвержденные факты налоговых правонарушений либо отсутствие таких фактов. В случае выявления в ходе проведенной проверки налоговых правонарушений в акте налоговой проверки обязательно отражаются выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных деликтов, указываются статьи НК РФ, на основании которых квалифицируются деяния налогоплательщика. Акт налоговой проверки подписывается должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, а также проверяемым лицом-руководителем проверяемой организации либо физическим лицом (в том числе индивидуальным предпринимателем) или их представителями. Налогоплательщик имеет право не подписывать акт налоговой проверки и представить письменное объяснение о причинах подобного отказа. В случае несогласия налогоплательщика с фактами или выводами, содержащимися в акте налоговой проверки, он имеет право в двухнедельный срок представить в налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Контролируемый субъект также вправе приложить к своим возражениям документы (заверенные копии), свидетельствующие об обоснованности его возражений.

Руководитель (его заместитель) налогового органа обязан в течение двух недель рассмотреть акт выездной налоговой проверки, а также возражения налогоплательщика (в случае их представления).

В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуально-предпринимателя или их представителей.

О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

При отсутствии налоговых правонарушений и доначисленных сумм налогов отдельного решения не выносится, а акт проверки утверждается руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.



Контрольные вопросы по главе 6

- 1) Понятие, содержание, элементы и значение налогового контроля.
- 2) Формы и виды налогового контроля.
- 3) Понятие и виды налоговых проверок.
- 4) Камеральная налоговая проверка.
- 5) Выездная налоговая проверка.

Глава 7

ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ (НАЛОГОВАЯ, АДМИНИСТРАТИВНАЯ, УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ)

7.1 Общие положения об ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах

Государство всегда было и будет заинтересовано в создании и соблюдении порядка налоговых отношений, обеспечивающего его имущественные интересы, в частности пополнения доходной части бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов. Нарушение установленных правил поведения в налоговых отношениях вызывает применение ответственности.

Предоставляя гражданам определенные права и экономические свободы, государство, со своей стороны, требует от субъектов налогового права надлежащей реализации установленных предписаний. В свою очередь, налогоплательщики обязаны следовать правовым предписаниям, содержащимся в законодательстве о налогах и сборах. Тем самым объясняется необходимость и возможность государственного принуждения, которая выражается в привлечении к налоговой, административной и уголовной ответственности. Следовательно, ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах имеет социальное основание, состоящее в необходимости охраны общественных отношений в налоговой сфере.

Наличие налогов является одним из признаков государства, и взимание обязательных платежей составляет элемент правового статуса суверенитета государства. Нарушения финансовой дисциплины в налоговой сфере в первую очередь затрагивают публичные интересы государства. Принудительное изъятие части собственности (в денежной форме) вызывает у налогоплательщиков подсознательную готовность к сокрытию дохода либо иным неправомерным деяниям, обеспечивающим использование и распоряжение полученным имуществом в полном объеме без учета суверенного права государства на часть этого дохода. Нарушению фискальных прав государства также способствуют высокие налоговые ставки и низкий уровень жизни населения. Совокупность названных факторов создает предпосылки для совершения большого числа налоговых деликтов и, как следствие, реакцию государства по защите своих имущественных интересов.

7.2 Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах

7.2.1 Налоговые правонарушения

7.2.1.1 Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений

Согласно ст. 106 НК РФ *налоговым правонарушением* признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Законодательное определение налогового правонарушения является обобщающей (собирательной) категорией, отражающей объективную реальность негативных процессов в налоговой сфере. Данное определение (как и определение любого иного правонарушения или преступления) содержит минимальное, но достаточное количество существенных признаков налоговых правонарушений:

- 1) *общественная вредность, опасность деяния* — правонарушение сопряжено с посягательством на приоритеты и ценности человеческого общества, ущемляет общественные и частные интересы;
- 2) *противоправность деяния* — налоговое правонарушение представляет собой деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах. Противоправность является юридической формой (выражением) материальной характеристики общественного свойства налогового правонарушения. Налоговым правонарушением считается только деяние, предусмотренное законодательством о налогах и сборах. Следовательно, деяния, содержащие признаки составов правонарушений, перечисленные гл. 16 и 18 НК РФ, но не нарушающие законодательства о налогах и сборах, не могут относиться к налоговым правонарушениям;
- 3) *виновность* — налоговое правонарушение совершается виновно (умышленно или по неосторожности). Виновность означает предусмотренное НК РФ психическое отношение лица в форме умысла или неосторожности к совер-

шаемому деянию и его последствиям. Форма вины является обязательным признаком налогового правонарушения, поскольку тот или иной ее вид всегда содержится в нормах НК РФ, определяющих составы правонарушений. Большинство составов налоговых правонарушений, установленных НК РФ, предполагают наличие неосторожной формы вины. Относительно налоговых правонарушений волевые признаки виновного психического отношения выражаются в желании наступления, в сознательном допущении последствий в расчете на их предотвращение. При отсутствии у правонарушителя волеизъявления совершить налоговое правонарушение он несет ответственность за неиспользование своих способностей для предотвращения вредных последствий;

- 4) *наказуемость деяния* — совершение налогового деликта влечет для нарушителя негативные последствия в виде налоговых санкций. Наказуемость является формальным признаком, поскольку налоговым правонарушением признается противоправное деяние фискально-обязанных лиц, ответственность за которое предусмотрена НК РФ. Установление ответственности за налоговые правонарушения только НК РФ является императивной нормой; никакие иные нормативные правовые акты не могут содержать положений, относящихся к налоговой ответственности.

Сущность наказуемости как формального признака налогового правонарушения заключается в угрозе применить наказание к виновным лицам при нарушении ими запрета на какие-либо деяния, юридические признаки которых закреплены гл. 16 и 18 НК РФ.

Определение уполномоченными органами в поведении лица, привлекаемого к ответственности, всех юридических признаков налогового правонарушения дает основания для квалификации совершенного им деяния в качестве налогового правонарушения и применения соответствующих мер воздействия.

7.2.1.2 Состав налогового правонарушения

Налоговое правонарушение является фактическим правовым основанием юридической ответственности и в силу этого характеризуется совокупностью объективных и субъективных признаков, образующих состав налогового правонарушения.



.....
Состав налогового правонарушения — это установленные нормами налогового права признаки (элементы), совокупность которых позволяет считать противоправное деяние налоговым правонарушением.

Состав образуют четыре элемента:

- 1) объект,
- 2) объективная сторона,
- 3) субъект,
- 4) субъективная сторона.

1. *Объект налогового правонарушения* составляют охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере. Объектом правонарушения является то, на что оно посягает, чему причиняет или может причинить какой-либо вред. Налоговые правонарушения характеризуются общностью объекта посягательств — это фискальная компетенция государства и его законные интересы, охраняемые налоговым законодательством.

Непосредственными объектами конкретного налогового правонарушения могут являться императивно установленные отношения по взиманию налогов и сборов, отношения по осуществлению налогового контроля.

2. *Объективная сторона налоговых правонарушений* представляет совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами налогового права и характеризующих внешнее отражение (проявление) налоговых правонарушений в действительности. Основания привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, а также за нарушения банками законодательства о налогах и сборах установлены НК РФ.

Признаки противоправности деяний можно подразделить на *обязательные* и *факультативные*.

Обязательными признаками объективной стороны следует считать: само противоправное деяние и его результат, наличие причинной связи между деянием и результатом (последствиями). Нарушитель налогового законодательства подлежит ответственности только в том случае, если наступившие общественно опасные последствия находятся в прямой причинной связи с совершенным противоправным деянием. Относительно налоговых правонарушений с материальным составом следует учитывать, что отсутствие причинной связи является основанием для освобождения лица от налоговой ответственности.

Факультативными признаками объективной стороны налоговых правонарушений являются место, способ, обстановка, время, систематичность и повторность совершения правонарушения.

Обстановка совершения деликта учитывается для квалификации ряда налоговых правонарушений. Например, ведение организацией деятельности без постановки на учет в налоговом органе. Время совершения налогового деликта имеет важное значение для его квалификации, поскольку позволяет определить налоговый период, в котором произошло нарушение, и, таким образом, правильно выбрать норму налогового права, подлежащую применению. Например, грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода.

Систематичность также названа законодателем в качестве одного из признаков налогового правонарушения. Например, п. 3 ст. 120 НК РФ квалифицирует грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения через систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Повторность совершенного правонарушения отнесена НК РФ к квалифицирующим признакам, влияющим на размер налоговой санкции.

Деяния, составляющие объективную сторону налоговых правонарушений, могут выражаться как в *действиях*, так и в *бездействии*. Сущность *бездействия* в налоговом праве заключается в несовершении фискально-обязанным лицом императив-

ных предписаний правовых норм, хотя он обязан и может их совершить. Совершая правонарушение в форме бездействия, субъект налоговых отношений не уплачивает причитающиеся налоги, не сдает декларации в налоговые органы, не ведет финансовый учет и т. д. В таком случае недобросовестный участник налоговых правоотношений подлежит ответственности за юридическое бездействие, выразившееся в невыполнении действий, установленных законодательством о налогах и сборах. Действие представляет собой активную форму поведения правонарушителя, непосредственно связанную с нарушением правовых запретов (например, искажение данных бухгалтерских отчетов, умышленное занижение прибыли и т. д.).

3. *Субъектом налогового правонарушения* является лицо, совершившее нарушение налогового законодательства и которое в соответствии с действующим законодательством может быть привлечено к ответственности.

Субъекты налоговых правонарушений подразделяются на *общие и специальные*. *Общий* субъект определяется на основании норм НК РФ. Поскольку налоговые правонарушения совершаются физическими лицами и организациями, то общими субъектами налоговых правонарушений могут быть:

- налогоплательщики: российские организации, иностранные и международные организации, созданные на территории Российской Федерации филиалы и представительства иностранных и международных организаций, российские, иностранные граждане и лица без гражданства;
- плательщики сборов;
- налоговые агенты: российские и иностранные организации, а также индивидуальные предприниматели;
- законные представители налогоплательщика-физического лица;
- свидетели, переводчики, эксперты, специалисты и иные фискально-обязанные лица;
- организации и физические лица, являющиеся адресатами установленных налоговым законодательством императивов (ограничений и властных предписаний), непосредственно не связанных с уплатой налогов и сборов.

Специальным субъектом налогового правонарушения может быть только лицо, прямо названное в норме НК РФ, описывающей конкретный состав налогового правонарушения. Например, субъектом такого правонарушения, как уклонение от постановки на учет в налоговом органе, может быть только организация или индивидуальный предприниматель.

Общая и специальная правосубъектность взаимосвязаны и взаимообусловлены. В определенных составах налоговых правонарушений специальная правосубъектность дополняет, развивает или конкретизирует, но не изменяет сущности общей правосубъектности. Установление состава других налоговых правонарушений требует выявления более сложной конструкции взаимодействия специальной и общей правосубъектности, когда специальная правосубъектность не только конкретизирует общую, но и видоизменяет и ограничивает ее.

По общему правилу ст. 107 НК РФ ответственности подлежат общие субъекты, если норма НК РФ, описывающая определенный вид налогового правонарушения, не содержит требований о наличии у субъекта специальных признаков, отражающих какие-либо характерные особенности.

Физические лица могут быть привлечены к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах с 16-летнего возраста. Кроме возраста, на возможность отнесения физического лица к субъектам налоговой ответственности влияют еще два обстоятельства. Во-первых, привлекаемое лицо должно быть вменяемым, т. е. понимать значение своих действий и руководить ими. Во-вторых, на момент совершения налогового деликта физическое лицо должно обладать гражданской дееспособностью, необходимой для исполнения обязанности по уплате налогов. По общему правилу, установленному ст. 21 ГК РФ, способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их возникает в полном объеме с 18-летнего возраста. Невершеннолетний, достигший 16 лет, может быть объявлен полностью дееспособным в случае, если он работает по трудовому договору, контракту или занимается предпринимательской деятельностью. Одновременно несовершеннолетний может быть ограничен или лишен дееспособности на основаниях, предусмотренных п. 4 ст. 26 ГК РФ. Следовательно, недееспособность влечет отсутствие вины в действиях правонарушителя и отсутствие субъективной стороны налогового правонарушения. В таком случае привлечь физическое лицо к ответственности за нарушения налогового законодательства невозможно.

Законный представитель налогоплательщика-физического лица может быть субъектом налогового правонарушения только в случае несовершения тех действий, которые он обязан был осуществить в силу приобретенного статуса представителя. Например, законный представитель отвечает за несвоевременное представление налоговой декларации, несоблюдение порядка использования арестованного имущества.

4. *Субъективная сторона налогового правонарушения* представляет совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния (действия или бездействия) и характеризующих внутренние психические процессы, происходящие в сознании правонарушителя относительно содеянного и его последствий.

Принцип привлечения к юридической ответственности только за совершение виновного деяния является исходным началом всех публичных отраслей права, в том числе налогового. Согласно п. 1 ст. 110 НК РФ налоговое правонарушение может быть совершено *умышленно* или *по неосторожности*.

Налоговое правонарушение признается совершенным *умышленно* при наличии совокупности следующих признаков:

- правонарушитель сознавал общественную опасность своих действий или бездействия;
- правонарушитель желал или сознательно допускал наступление вредных последствий в результате осуществления своих действий (бездействия).

Налоговый кодекс РФ предусматривает две формы вины — прямой умысел и косвенный умысел, различаемые между собой только по волевому критерию. Интеллектуальный критерий умысла в налоговых правонарушениях одинаков. Сущность налогового правонарушения, совершенного в форме прямого умысла, заключается в том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) и желало наступления вредных последствий в результате осуществления своих действий (бездействия). Сущность налогового правонарушения, со-

вершенного в форме косвенного умысла, выражается в том, что правонарушитель хотя и не желал наступления вредных последствий, но сознательно допускал их появление в результате осуществления своих действий (бездействия).

Неосторожная форма вины не подразделяется в налоговом праве на какие-либо виды и по своей сущности во многом совпадает с преступной небрежностью, определяемой по аналогии с ч. 2 ст. 26 УК РФ. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности при наличии следующей совокупности признаков: правонарушитель не осознавал общественную опасность своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, причиняемых своим деянием, в то время как должен был или мог это осознавать. Неосторожная форма вины присутствует в тех налоговых правонарушениях, которые совершаются, как правило, вследствие недостаточной квалификации бухгалтеров, недисциплинированности, низкого уровня внутриведомственного финансового контроля и т. д.

При совершении налогового правонарушения организацией также возможно определить вину в ее действиях (бездействии). Часть 4 ст. 110 НК РФ определяет, что вина организации определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо представителей, деяния (действия или бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения.

Согласно ст. 111 НК РФ обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, являются:

- 1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);
- 2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком-физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);
- 3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов).

Итак, состав налогового правонарушения следует рассматривать в качестве системы объективных и субъективных факторов (признаков), совокупность которых необходима и достаточна для признания физического лица или организации совершившими нарушение налогового законодательства.

Состав налогового правонарушения является критерием достоверной квалификации совершенного деяния и, следовательно, обоснованного применения налоговой санкции. Одновременно состав налогового правонарушения значим в смысле гарантированности прав человека и гражданина, а также соблюдения принципа законности привлечения к налоговой ответственности. Наличие в противоправном деянии совокупности объективных и субъективных признаков является единственным юридическим основанием для привлечения лица к ответственности, поэтому при отсутствии хотя бы одного признака конкретного состава квалификация содеянного в качестве налогового правонарушения исключается.

7.2.1.3 Классификация составов налоговых правонарушений

Видовое многообразие налоговых правонарушений предполагает *классификацию* их составов по различным основаниям.

1. *В зависимости от степени общественной опасности* составы налоговых правонарушений подразделяются на три вида: *основной (простой), квалифицированный и привилегированный*.

Основным (простым) является состав, содержащий минимально необходимую совокупность объективных и субъективных признаков, всегда имеющих место при совершении какого-либо конкретного вида налогового правонарушения. Простой состав налогового правонарушения не предполагает и не требует дополнительных признаков, повышающих или понижающих уровень общественной опасности противоправного деяния.

Так, к простым составам относятся: нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе; непредставление налогоплательщиком или его законным представителем в установленном законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета; неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода, выявленные при выездной налоговой проверке налоговым органом, и т. д.

Квалифицированным является состав налогового правонарушения, требующий для своего определения дополнительных признаков противоправного деяния, повышающих уровень общественной опасности содеянного для нормального функционирования законодательства о налогах и сборах. Например, дополнительные признаки противоправных действий или бездействия необходимы для установления следующих составов: грубое нарушение правил учёта доходов и расходов и объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение более одного налогового периода; умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) и т. д.

Привилегированным является состав налогового правонарушения, требующий для своего определения дополнительных признаков противоправного деяния, понижающих уровень общественной опасности содеянного в сфере нормального функционирования налогового законодательства. Учитывая высокую значимость соблюдения налоговой дисциплины, законодатель почти не дифференцирует ответственность за налоговые правонарушения в сторону ее снижения.

2. *Вторым критерием* для классификации составов налоговых правонарушений выступают *особенности конструкции их объективной стороны*. В зависимости от того, учитываются ли при привлечении правонарушителя к налоговой ответственности последствия совершенных им противоправных деяний, составы подразделяются на *материальные* и *формальные*.

За налоговое правонарушение с *материальным* составом ответственность может наступить только при наличии негативных последствий, образовавшихся в результате действия (бездействия) правообязанного лица. Квалифицируя налоговое правонарушение с материальным составом, необходимо устанавливать причинную связь между совершенными деяниями и наступлением негативных общественно опасных последствий. Отсутствие причинной связи исключает привлечение к налоговой ответственности. Например, к налоговым правонарушениям с материальным составом относятся: ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе; неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению, налоговым агентом; нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора; неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или налогового агента и т. д.

За налоговое правонарушение с *формальным* составом для привлечения виновного к ответственности достаточно самого факта его совершения; наличие (или отсутствие) негативных последствий не учитывается. Так, налоговыми правонарушениями с формальным составом можно считать: отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки; дачу экспертом заведомо ложного заключения, а также иные правонарушения, предусмотренные НК РФ.

3. *Третьим критерием* классификации составов налоговых правонарушений выступает *форма совершения противоправного деяния*. В зависимости от наличия действий или бездействия в объективной стороне налогового правонарушения выделяют налоговые правонарушения, совершенные:

- а) в результате *действия* налогоплательщика, налогового агента или иных лиц;
- б) в результате *бездействия* налогоплательщика, налогового агента или иных лиц;
- в) в результате *совокупности действий и бездействия* — налоговые правонарушения со «смешанной» объективной стороной. Например, «смешанными» составами следует вести деятельность организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе.

4. *Четвертым критерием* классификации налоговых правонарушений является *непосредственный объект состава* этих правонарушений. В данной группе выделяются правонарушения, посягающие:

- а) *на материальные фискальные права государства*, т. е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие уплату или изъятие налога;
- б) *процессуальные фискальные права государства*, т. е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие учет налогоплательщиков, производство налогового контроля, осуществление производства по делам о налоговых правонарушениях.

7.2.1.4 Виды налоговых правонарушений по НК РФ

Конкретные составы налоговых правонарушений и ответственность за их совершение определены главой 16 Налогового кодекса РФ. При этом законодатель оставляет без внимания проблемы систематизации видов налоговых правонарушений, не осуществляя группировки составов нарушений по тому или иному признаку. Исключением является лишь ответственность банков за нарушения налогового законодательства, совершенные в связи с обслуживанием клиентов-налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Виды правонарушений, субъектами которых выступают банки, выделены Налоговым кодексом РФ в самостоятельную главу 18.

Между тем и содержащиеся в главе 16 НК РФ составы налоговых правонарушений обнаруживают различия, выступающие объективными предпосылками их классификации. Наиболее значимой в этом отношении представляется специфика объекта правонарушения.

Итак, в зависимости от объекта выделяются два основных вида налоговых правонарушений, предусмотренных гл. 16 НК РФ:

- правонарушения, посягающие на налоговые отношения, связанные с непосредственным осуществлением налоговых изъятий и непосредственно влекущие финансовые потери государства (ст. ст. 122, 123, 129.3 НК РФ);
- правонарушения, посягающие на отношения, обеспечивающие соблюдение установленного порядка управления в сфере налогообложения (ст. ст. 116, 118–120, 125, 126, 128–129.2, 129.4 НК РФ).

7.2.1.5 Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 НК РФ

1. Правонарушения, посягающие на налоговые отношения, связанные с непосредственным осуществлением налоговых изъятий и непосредственно влекущие финансовые потери государства.

Статья 122 НК РФ. Неуплата или неполная уплата сумм налога.

Объектом рассматриваемого правонарушения являются фискальные материальные права государства.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком своей обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, может быть налогоплательщик (организация-физическое лицо или индивидуальный предприниматель), плательщик сборов, его законный представитель, налоговый агент.

Субъективная сторона деяния, выразившегося в неуплате или неполной уплате налога, характеризуется неосторожной или умышленной формой вины.

Санкция по данным правонарушениям является относительно определенной и выражается в процентном отношении суммы штрафа к сумме неуплаченного (недоплаченного) налога.

Статья 123 НК РФ. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.

Объектом данного налогового правонарушения являются фискальные материальные права государства.

Объективная сторона деяния, предусмотренного ст. 123 НК РФ, выражается в бездействии налогового агента, обязанного своевременно и полно удерживать и перечислять налоговые платежи в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, является налоговый агент — лицо, на которое по законодательству возложена обязанность исчислять, удерживать налоги и перечислять их в соответствующий бюджет.

Субъективная сторона правонарушения в виде невыполнения налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов характеризуется виной в форме умысла или неосторожности. Неперечисление или неполное перечисление ранее удержанных сумм налога характеризуется виной только в форме умысла.

2. Правонарушения, посягающие на отношения, обеспечивающие соблюдение установленного порядка управления в сфере налогообложения.

Статья 116 НК РФ. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе.

Объектом данного правонарушения являются полномочия налоговых органов по осуществлению учета налогоплательщиков в целях налогового контроля.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган.

Субъектом, нарушающим срок постановки на учет в налоговом органе, может быть физическое лицо или организация, обязанные самостоятельно заявить в налоговый орган о постановке на учет.

Субъективная сторона рассматриваемого правонарушения характеризуется виной в форме умысла.

Статья 118 НК РФ. Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке.

Объектом рассматриваемого правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе налогового контроля.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком установленного НК РФ 7-дневного срока для сообщения в письменной форме налоговому органу информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке.

Субъектом данного правонарушения могут быть организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность без образования юридического лица.

Субъективная сторона выражается в виновном совершении рассматриваемого деяния как умышленно, так и неосторожно.

Статья 119 НК РФ. Непредставление налоговой декларации.

Объектом описанного ст. 119 НК РФ состава правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля.

Объективная сторона правонарушения выражается в непредставлении налогоплательщиком в налоговый орган по месту своего учета налоговых деклараций по налогам, которые он обязан уплачивать.

Субъектом правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК РФ, является надлежащий субъект налоговой обязанности, т. е. лицо, обязанное исполнять требования ст. 80 НК РФ о представлении декларации налоговым органам. *Субъективная сторона* непредставления декларации в налоговый орган характеризуется виной в форме умысла или неосторожности.

Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета).

В качестве такого нарушения в диспозиции нормы указано несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронном виде в случаях, предусмотренных НК РФ. Соответственно, при представлении налоговой декларации (расчета) на бумажном носителе ответственность, установленная ст. 119.1 НК РФ, наступить не может.

Необходимо также обратить внимание на то, что в ст. 119.1 НК РФ говорится не только о налоговых декларациях (как это сделано в ст. 119 НК РФ), но и о расчетах, т. е. о расчетах авансового платежа, расчетах сбора и расчетах, представляемых налоговыми агентами. Соответственно, субъектами правонарушения, предусмотренного ст. 119.1 НК РФ, являются как налогоплательщик, так и плательщик сбора, налоговый агент.

Статья 120 НК РФ. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Объектом составов, предусмотренных пп. 1 и 2 рассматриваемой статьи, являются общественные отношения, складывающиеся в процессе управления налоговой сферой. *Объектом* налогового правонарушения, предусмотренного п. 3 ст. 120 НК РФ, являются материальные фискальные права государства.

Объективная сторона всех составов правонарушений, предусмотренных ст. 120 НК РФ, однородна и выражается в грубом нарушении правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

Правонарушения, описанные ст. 120 НК РФ, относятся к длящимся и, как правило, характеризуются многоэпизодностью.

Субъектом рассматриваемого правонарушения могут быть только организации-налогоплательщики и налоговые агенты, обязанные вести учет доходов, расходов и объектов налогообложения в соответствии с законодательно установленными правилами.

Субъективная сторона выражается в совершении грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения по неосторожности либо умышленно.

Статья 125 НК РФ. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога.

Объектом данного правонарушения выступают процессуальные фискальные права государства, а именно — установленный законодательством о налогах и сборах порядок управления в налоговой сфере.

Объективная сторона представляет несоблюдение правил исполнительного производства по делам о налоговых правонарушениях и выражается в форме совершения лицом следующих противоправных действий: неразрешенное отчуждение, растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 125 НК РФ, могут быть налогоплательщик-организация, налоговый агент и плательщик сборов, имеющие в собственности или обязанные хранить арестованное имущество.

Субъективная сторона несоблюдения порядка владения пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом характеризуется виной в форме умысла.

Статья 126 НК РФ. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Объектом данного правонарушения выступают процессуальные фискальные права государства. Непредставление налоговому органу необходимых сведений посягает на нормальную деятельность по осуществлению налогового контроля.

Объективная сторона выражается в невыполнении налогоплательщиком или налоговым агентом в определенный законодательством срок своих обязанностей по представлению налоговому органу документов и (или) иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, могут быть налогоплательщики, плательщики налогов и сборов, налоговые агенты.

Субъективная сторона правонарушений, описанных п. 1 ст. 126 НК РФ, характеризуется виной в форме неосторожности или умысла; правонарушения, предусмотренные п. 2 ст. 126 НК РФ, могут быть совершены только умышленно.

Статья 128 НК РФ. Ответственность свидетеля.

Объектом данного правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Неявка в налоговые органы, уклонение от явки без уважительных причин, неправомерный отказ от дачи показаний либо дача заведомо ложных показаний лицом, вызываемым по делу о налоговом правонарушении, создают препятствия в работе налоговых органов.

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 128 НК РФ, выражается в неявке либо уклонении от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля.

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 128 НК РФ, заключается в отказе свидетеля от дачи показаний, а также в даче заведомо ложных показаний.

Субъективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 128 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла.

Субъектом рассматриваемого правонарушения может быть физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста, обладающее возможностью быть свидетелем по делу о налоговом правонарушении и привлеченное в качестве такового налоговым органом.

Статья 129 НК РФ. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода.

Объектом рассматриваемого правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Налоговым кодексом РФ прямо закреплено право налоговых органов привлекать эксперта к участию в выездной налоговой проверке, а специалиста и переводчика — к участию в проведении отдельных действий по осуществлению налогового контроля (ст. ст. 95–97 НК РФ).

Субъектом данного налогового правонарушения может быть физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста и привлеченное налоговым органом на основании постановления к участию в налоговом производстве в качестве эксперта, переводчика или специалиста.

Субъективная сторона налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла.

Статья 129.1 НК РФ. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу.

Объектом рассматриваемого налогового правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу создает препятствия получению налоговым органом сведений, необходимых для налогового контроля, а также выполнению налоговым органом судебной обязанности по доказыванию вины правонарушителя в совершенном правонарушении.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 129.1 НК РФ, может выражаться в *бездействии*, которое состоит в несообщении лицом (в пределах установленного срока) сведений, которые необходимы налоговому органу.

Субъектами данных налоговых правонарушений могут быть лица, указанные в ст. 85 НК РФ.

Субъективная сторона налоговых правонарушений, установленных ст. 129.1 НК РФ, характеризуется виной. Как правило, рассматриваемые правонарушения совершаются умышленно. Неосторожность возможна только в случае направления необходимых сведений, но ошибочно (не умышленно) в иной налоговый орган.

Статья 129.1 НК РФ. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса.

Игровой стол, игровой автомат, касса тотализатора и касса букмекерской конторы согласно п. 1 ст. 366 НК РФ признаются объектами налогообложения по налогу на игорный бизнес. В соответствии с п. 2 данной статьи в целях гл. 29 НК РФ каждый указанный объект налогообложения подлежит регистрации в налоговом органе по месту установки этого объекта налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки каждого объекта налогообложения. Там же установлено, что регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения с обязательной выдачей свидетельства о регистрации объекта (объектов) налогообложения.

В пункте 3 ст. 366 НК РФ установлено, что налогоплательщик также обязан зарегистрировать в налоговых органах по месту регистрации объектов налогообложения любое изменение количества объектов налогообложения не позднее чем за два дня до даты установки или выбытия каждого объекта налогообложения.

7.2.1.6 Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 18 Налогового кодекса Российской Федерации

Общая характеристика нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

В НК РФ виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, выделены в отдельную главу 18 НК РФ.

Глава 18 НК РФ объединяет ст. ст. 132–136. Статья 136 регламентирует порядок взыскания с банков штрафов и пеней, остальные статьи определяют составы налоговых правонарушений, совершаемых банками, и устанавливают соответствующие санкции.

Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Статья 132 НК РФ. Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику.

Объектом данного правонарушения являются отношения, складывающиеся в процессе налогового контроля, а также по поводу взимания налогов и сборов. Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета налогоплательщика способствует осуществлению последним незаконной предпринимательской деятельности и, таким образом, нарушает суверенное право государства на получение законно установленных налогов и сборов.

Объективную сторону правонарушений, предусмотренных п. 1 ст. 132 НК РФ, характеризуют действия банка по неправомерному открытию счета налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту в двух случаях: без предъявления организацией или индивидуальным предпринимателем свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам организации или индивидуального предпринимателя. Объективную сторону состава налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 132 НК РФ, образуют бездействия банка после открытия или закрытия счета организации или индивидуальному предпринимателю в виде несообщения налоговому органу сведений об этих обстоятельствах.

Субъектом рассматриваемых правонарушений может быть банк или другая кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию Центрального банка РФ.

Субъективная сторона налогового правонарушения, выразившегося в открытии банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет, а также в открытии счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам, характеризуется виной в форме умысла. Субъективная сторона противоправных деяний, выразившихся в несообщении банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организации или индивидуальному предпринимателю, также характеризуется виной в форме умысла, но в некоторых случаях — неосторожностью. Например, по неосторожности банк может сообщить сведения об открытии счета относительно другого клиента или сообщить правильные сведения, но в иной налоговый орган.

Статья 133 НК РФ. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора.

Объектом правонарушения, предусмотренного ст. 133 НК РФ, являются материальные фискальные права государства. Нарушение банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении налога или сбора препятствует своевременному формированию доходной части соответствующего бюджета или внебюджетного фонда.

Объективная сторона характеризуется бездействием банка в виде неправомерного нарушения срока, установленного НК РФ для того, чтобы исполнить платежное поручение.

Субъектом данного состава налогового правонарушения является коммерческий банк или иная кредитная организация, являющаяся таковой на основании лицензии Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправного деяния банка в виде неисполнения поручения о перечислении налога или сбора характеризуется виной в форме умысла или неосторожности.

Статья 134 НК РФ. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Объектом правонарушения, предусмотренного данной статьей, являются материальные фискальные права государства. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика нарушает приоритет фискальных требований государства и тем самым посягает на нормальное пополнение доходной части соответствующего бюджета или внебюджетного фонда.

Объективная сторона правонарушения, установленного ст. 134 НК РФ, выражается в противоправном исполнении банком поручения своего клиента на перечисление денежных средств со счета, операции по которому приостановлены, лицу, не имеющему приоритетного права требования перед фискальными интересами государства.

Субъектом данного состава налогового правонарушения является коммерческий банк или иная кредитная организация, являющаяся таковой на основании лицензии Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправного деяния банка, предусмотренного ст. 134 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла или неосторожности.

Статья 135 НК РФ. Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа.

Объектом рассматриваемых налоговых правонарушений являются материальные фискальные права государства. Совершение деяний, предусмотренных ст. 135 НК РФ, посягает на законодательно установленную обязанность банков по исполнению фискальных платежей путем списания со счетов своих клиентов и перечисления в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды денежных средств.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 135 НК РФ, выражается в незаконном бездействии банка в виде неправомерного неисполнения в установленный законом срок решения налогового органа о взыскании налога и сбора, а также пени.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 135 НК РФ, представляет собой сложный фактический состав и выражается в совершении банком неправомерных действий либо в нарушении установленных запретов, повлекших ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, в отношении которых в банке находится инкассовое поручение налогового органа.

Субъективная сторона состава налогового правонарушения, квалифицируемого по п. 1 ст. 135 НК РФ, характеризуется виной как в форме умысла, так и неосторожности. Противоправное деяние, образующее состав п. 2 ст. 135 НК РФ, может быть совершено только умышленно, поскольку все действия банка сознательно направляются на создание ложной ситуации по отсутствию денежных средств на счете своего клиента.

Субъектом рассматриваемых налоговых правонарушений может быть только банк, в котором у недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента открыт расчетный или текущий счет.

Статья 135.1 НК РФ. Непредставление банком справок (выписок) по операциям и счетам в налоговый орган.

Объектом налогового правонарушения, установленного рассматриваемой статьёй, являются отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля. Сведения о финансово-хозяйственной деятельности отражают текущую работу налогоплательщиков, движение их денежных средств, что значимо для осуществления за ними налогового контроля.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в противоправном бездействии банка, не предоставляющего налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности своих клиентов, обязанных уплачивать налоги и сборы.

Субъектом данного правонарушения может быть коммерческий банк или другая кредитная организация, имеющая лицензию Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправных бездействий, предусмотренных ст. 135.1 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла или неосторожности.

Статья 135.2. Нарушение банком обязанностей, связанных с электронными денежными средствами.

Статья 135.2 НК РФ предусматривает ответственность за нарушение банком его обязанностей, связанных с электронными денежными средствами. Эти изменения вызваны принятием Федерального закона от 27.06.2011 №161-ФЗ «О национальной платежной системе».

Согласно п. 2 ст. 135.2 НК РФ, если банк в установленный срок не сообщает налоговому органу сведения о предоставлении (прекращении) налогоплательщику права использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств, об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа, это влечет взыскание штрафа в размере 40 тыс. руб.

Исходя из п. 3 ст. 135.2 НК РФ исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении переводов электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента его поручения на перевод электронных денежных средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, пеней, штрафа, влечет взыскание штрафа в размере 20% от суммы, перечисленной в соответствии с поручением.

чением налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, но не более суммы задолженности, а при отсутствии задолженности — в размере 20 тыс. руб.

Неисполнение банком в установленный НК РФ срок поручения налогового органа на перевод электронных денежных средств влечет взыскание штрафа в размере 1/150 ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2% за каждый календарный день просрочки (п. 4 ст. 135.2 НК РФ).

Как предусматривает п. 5 ст. 135.2 НК РФ, совершение банком действий, которые создают ситуацию отсутствия электронных денежных средств налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которого в банке находится поручение налогового органа, влечет взыскание штрафа в размере 30% от не поступившей в результате таких действий суммы.

На основании п. 6 ст. 135.2 НК РФ, если банк не представил в налоговый орган справку об остатках электронных денежных средств и о переводах электронных денежных средств в соответствии с п. 2 ст. 86 НК РФ и (или) не сообщил об остатках электронных денежных средств, переводы которых приостановлены, в соответствии с п. 5 ст. 76 НК РФ, или представил справки с нарушением установленного срока, или представил справки, содержащие недостоверные сведения, это влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб.

7.2.2 Административные правонарушения

7.2.2.1 Общие положения о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений (налоговые проступки)

Особой разновидностью юридической ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах выступает административная ответственность. Основными характерными чертами применения административных мер воздействия за нарушения законодательства о налогах и сборах являются следующие:

- административная ответственность применяется относительно составов противоправных деяний, не представляющих высокой степени общественной опасности;
- ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных проступков, представляет собой следствие противоправного (в нарушение норм налогового права) действия или бездействия граждан или должностных лиц;
- родовым объектом административных правонарушений в налоговой сфере выступают фискальные интересы государств (Российской Федерации, ее субъектов) или муниципальных образований;
- объективная сторона налоговых деликтов характеризуется формальным признаком, поскольку законодатель не ставит наложение административного штрафа в зависимость от образования вредных последствий для отношений налоговой сферы. Наказуемым в административном порядке является сам факт совершения противоправного деяния, признаки которого предусмотрены Кодексом об административных правонарушениях (КоАП РФ) и иными нормативными правовыми актами.



.....

Нарушением законодательства о налогах и сборах, содержащим признаки административного правонарушения (налоговым проступком), следует считать посягающее на установленный порядок управления в налоговой сфере виновное (умышленное или неосторожное) деяние (действие или бездействие), за которое Кодексом об административных правонарушениях или законами субъектов РФ установлены меры административной ответственности.

.....

Основными характерными чертами нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных, являются:

- общественная опасность (вредность);
- противоправность;
- виновность;
- наказуемость в соответствии с административным законодательством.

Состав административного проступка, посягающего на отношения налоговой сферы, аналогичен составу налогового правонарушения и выражается в виде совокупности объективных и субъективных критериев.

Роль административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах выражается в ее *функциях*. В отличие от административной ответственности как целостного правового института ответственность за налоговые проступки выполняет только альтернативную и ограничительную функции.

Альтернативная функция обусловлена публичной природой фискальных интересов государства. Налоговые проступки причиняют государству имущественный вред. Следовательно, государство заинтересовано не столько в наказании виновных лиц, сколько в восстановлении нормального режима поступлений денежных средств в бюджетную систему и внебюджетные фонды. Поэтому административная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не сопряжена с применением к виновным лицам специальных карательных методов в виде физического или психического принуждения.

Ограничительная функция ответственности за налоговые проступки выражается в создании посредством правового регулирования предпосылок для ограничения ее вредных последствий. Применительно к нарушениям законодательства о налогах и сборах ограничительными мерами являются штрафы.

Предупредительная (превентивная) и правозащитная функции ответственности за налоговые проступки не свойственны.

Субъектом административной ответственности за налоговые деликты может быть гражданин или должностное лицо.

Преобладающим субъектом ответственности за совершение налоговых деликтов является должностное лицо, что обусловлено спецификой отношений в сфере управления. Должностное лицо может быть привлечено к административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением служебных обязанностей.

Субъектный состав налоговых деликтов отличает нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных проступков, от налоговых правонарушений.

Основным наказанием за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений, является административный штраф. Административный штраф представляет собой денежное взыскание и применительно к сфере налоговых деликтов выражается в рублях.

Назначение административного наказания не освобождает гражданина или должностное лицо, представляющее организацию, от налоговой обязанности, за неисполнение которой и был взыскан штраф. При неоднократном нарушении законодательства о налогах и сборах штраф взыскивается отдельно за каждое правонарушение. В то же время КоАП РФ предусматривает возможность поглощения санкций в пределах одной суммы штрафа при условии, что налоговый деликт совершен одним лицом и дела о данном правонарушении рассматриваются одним и тем же органом или должностным лицом.

Давность привлечения гражданина или должностного лица к административной ответственности не может превышать одного года со дня, когда было нарушено законодательство о налогах и сборах.

Большинство составов налоговых деликтов имеют признаки, аналогичные составам налоговых правонарушений, ответственность за которые предусмотрена НК РФ. Единственным отличающимся элементом состава административного правонарушения в налоговой сфере выступает субъектный состав.

Составы нарушений законодательства о налогах и сборах содержатся в гл. 15 «Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг» КоАП РФ.

7.2.2.2 Виды нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений

Согласно Кодексу РФ об административных правонарушениях посягающими на фискальные права и интересы государства признаются следующие противоправные деяния.

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15.3 КоАП РФ). Указанная норма содержит два состава налоговых деликтов. Первый заключается в нарушении установленного НК РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда. Второй состав правонарушения характеризуется обязательным наличием квалифицирующего признака в виде деятельности налогоплательщика, осуществляемой им без постановки на учет в предусмотренный срок. Субъектом рассматриваемых деликтов может быть только должностное лицо, определяемое в соответствии со ст. 2.4 КоАП РФ.

Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 15.4 КоАП РФ). Данное деяние признается противоправным и выражается в нарушении установленного НК РФ срока представления в налоговый орган информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации. Ответственность за подобное игнорирование требований налогового законодательства несут также должностные лица.

Нарушение сроков представления налоговой декларации (ст. 15.5 КоАП РФ). Объективная сторона этого налогового правонарушения выражается в несоблюдении установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета. Мерой ответственности за данное правонарушение является штраф, налагаемый на должностных лиц.

Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6 КоАП РФ). Объективная сторона правонарушений, описанных п. 1 данной статьи, выражается в невыполнении налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок обязанности по представлению в налоговый орган сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Диспозиция п. 1 ст. 15.6 КоАП РФ предусматривает три способа совершения этого налогового проступка. Первый заключается в непредставлении соответствующих сведений. Второй — в отказе налогоплательщика представить сведения, необходимые для осуществления налогового контроля. Третий — в представлении таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде. Субъектами данного налогового проступка могут быть граждане и должностные лица.

Объективная сторона п. 2 ст. 15.6 КоАП РФ характеризуется аналогичными элементами. Второй пункт рассматриваемой статьи является специальным по отношению к первому, поскольку содержит квалифицирующий признак в виде особых субъектов налогового правонарушения.

Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 15.7 КоАП РФ). Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 рассматриваемой статьи, выражается в открытии банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления им свидетельства о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда. Объективной стороной налогового проступка, квалифицируемого по п. 2 ст. 15.7 КоАП РФ, является нарушение банком или иной кредитной организацией запрета на открытие счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии решения налогового органа или таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица. Субъектами рассматриваемых налоговых деликтов являются должностные лица.

Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (ст. 15.8 КоАП РФ). Объективная сторона выражается в нарушении банком или иной кредитной организацией установленного законодательством о налогах и сборах срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора (взноса), а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о перечислении налога или сбора (взноса), соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд). Субъектами данного налогового правонарушения являются должностные лица.

Неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (ст. 15.9 КоАП РФ). Объективная сторона выражается в совершении банком или иной кредитной организацией противоправных действий по осуществлению таких расходных опе-

раций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц, которые не связаны с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд). Обязательным признаком, позволяющим квалифицировать действия банка или иной кредитной организации в качестве противоправных на основании рассматриваемой статьи, является наличие у названных субъектов решения налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о приостановлении операций по таким счетам. Нарушение банком или иной кредитной организацией запрета на операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента влечет наложение соответствующего штрафа на должностных лиц.

Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (ст. 15.11 КоАП РФ). Объективная сторона выражается в нарушении действующего законодательства, повлекшего грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов. Рассматриваемая статья содержит примечание, разъясняющее, что под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

- 1) искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;
- 2) искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Субъектами правонарушения являются должностные лица, допустившие ведение бухгалтерского учета и представление бухгалтерской отчетности с грубым нарушением установленных правил.

Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг без применения контрольно-кассовых машин (ст. 14.4 КоАП РФ). На соблюдение налоговой дисциплины непосредственно влияют расчетные отношения, поэтому к числу налоговых деликтов относятся продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг без применения ККМ. Объективная сторона рассматриваемого правонарушения выражается в совершении действий, нарушающих порядок продажи товаров, выполнения работ либо оказания услуг без применения в установленных законом случаях ККМ. Субъектами данного правонарушения могут быть организации торговли либо иные организации, осуществляющие реализацию товаров, выполняющие работы либо оказывающие услуги, а также граждане, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Ответственность за осуществление деятельности без применения ККМ носит штрафной характер, а ее размер зависит от правового статуса нарушителя.

7.2.3 Налоговые преступления

7.2.3.1 Общие положения о налоговых преступлениях

Часть 1 ст. 14 УК РФ определяет преступление как виновно совершенное общественно опасное деяние, запрещенное УК РФ под угрозой наказания. Таким образом, для того чтобы называться преступлением, деяние должно:

- быть общественно опасным, т. е. посягать или угрожать отношениям, жизненно важным для общества;
- проводиться в такой форме, которая предусмотрена и запрещена уголовным законодательством, и вызывать определенного рода последствия;
- совершаться виновно, т. е. с определенным моральным и интеллектуальным отношением субъекта к своему действию и его последствиям.

В числе преступлений в сфере экономической деятельности налоговые преступления выделяются в обособленную группу на основе признаков, которые отражают специфику жизнедеятельности (в данном случае — налогообложения) общества, в которой они совершаются. К числу этих признаков относятся: особый *субъектный состав* (налоговые органы, органы СК РФ, налоговые агенты и налогоплательщики); *специфический объект* — отношения по поводу исчисления и уплаты налогов и осуществления контроля за своевременностью и полнотой их уплаты.

Объективная сторона налоговых преступлений состоит из деяния (действия или бездействия), негативных последствий и причинно-следственной связи между ними.

Негативные последствия налоговых преступлений разнообразны. Среди них можно выделить:

- недополучение казной налоговых сборов, сокращение доходной части бюджета и рост его дефицита;
- нарушение законов рыночной конкуренции, ибо предприятия-неплательщики получают ряд преимуществ;
- нарушение принципа социальной справедливости, поскольку для тех, кто исправно платит налоги, возникает дополнительное налоговое бремя.

Причинно-следственная связь означает, что наступление негативных последствий вызвано действиями преступника.

Субъект налогового преступления. Уголовно-правовая доктрина, принятая в РФ, предусматривает в качестве субъекта преступления только физическое лицо.

Субъективная сторона налогового преступления. Налоговые преступления всегда существовали только в виде умышленных деяний. Субъективная сторона преступления может иметь интеллектуальное и волевое выражение. Интеллектуальное — осознание субъектом общественной опасности своего деяния и предвидение его вредных последствий, волевое — отношение к их наступлению. При совершении умышленного преступления лицо осознает опасность своих действий, предвидит возможность или неизбежность наступления их опасных последствий; в случае, если субъект желал, чтобы такие последствия наступили, он действовал с прямым умыслом, а если только допускал возможность причинения вреда или относился к этому безразлично, — с косвенным.

Исходя из общих правовых посылок *нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки преступления (налоговое преступление), можно определить как виновно совершенное в сфере налогообложения опасное деяние, запрещенное уголовным законом под угрозой наказания.*

Составы налоговых преступлений предусмотрены Уголовным кодексом РФ, в частности ст. ст.198, 199, 199.1, 199.2.

7.2.3.2 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК РФ)

Общественная опасность данного преступления заключается в причинении вреда отношениям с участием налогоплательщиков-физических лиц, складывающимся в сфере налогообложения, которые и составляют его *объект*. В данном случае противоправные действия посягают на существующий порядок исчисления и уплаты налогов и сборов с физических лиц. Уклонение от уплаты налогов, имеет своим последствием неполучение государством тех денежных средств, которые оно должно было получить в виде налоговых доходов.

Объективная сторона данного преступления представляет собой уклонение от уплаты налогов. *Уклонение* в данном случае — это введение в заблуждение налоговых органов или оставление их в неведении относительно объектов налогообложения и подлежащих с них уплате налогов и сборов.

Данный состав преступления является *материальным*, т. е. наступление последствий в виде неуплаченного налога (сбора) в данном случае является обязательным. Поэтому при определении *момента окончания* данного преступления следует считать момент фактической неуплаты налога за соответствующий налогооблагаемый период в срок, установленный налоговым законодательством. Иными словами, момент окончания налогового преступления совпадает с моментом истечения срока уплаты соответствующего налога (сбора).

Субъект преступления совпадает с субъектом налогообложения.

Субъективная сторона во всех случаях, независимо от формы преступного поведения, сводится к прямому умыслу.

7.2.3.3 Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199 УК РФ)

Юридические лица составляют отдельную категорию налогоплательщиков. В отличие от физических лиц организации в большинстве своем имеют более высокую налоговую способность, поэтому уклонение от исполнения ими обязанностей по уплате налогов (сборов), как правило, причиняет больший ущерб финансовой системе государства. Соответственно такие действия характеризуются более высокой общественной опасностью.

Объектом данного преступления является налоговая система государства в части отношений, возникающих в связи с исчислением и уплатой в бюджеты налогов и (или) сборов с организаций.

Объективная сторона имеет много общего с преступлением, предусмотренным ст. 198 УК РФ. Основное же отличие заключается в том, что налогоплатель-

щиком в данном случае является организация (п. 2 ст. 11 НК РФ). Следует учитывать, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций самостоятельными налогоплательщиками не являются.

Сумма налога (сбора) с организации, которая не уплачена в результате уклонения от него, должна соответствовать *крупному размеру*. В данном случае таковым признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей.

Субъект преступления по определению — лицо, отвечающее в организации за исполнение ею обязанностей по исчислению и уплате налогов. В связи с этим к уголовной ответственности по ст. 199 УК РФ могут быть привлечены:

- 1) руководители организации-налогоплательщика;
- 2) главный (старший бухгалтер) и лица, выполняющие их обязанности;
- 3) иные служащие организации-налогоплательщика, включившие в бухгалтерские документы заведомо ложные данные о доходах или расходах либо скрывшие другие объекты налогообложения;
- 4) лица, организовавшие совершение преступления, предусмотренного ст. 199 УК РФ, или руководившие этим преступлением, либо склонившие к его совершению руководителя, главного (старшего) бухгалтера организации-налогоплательщика или иных служащих данной организации, или содействовавшие совершению преступления советами, указаниями.

Субъективная сторона — прямой умысел. Использование в диспозиции статьи 199 УК РФ термина «уклонение», указывает на определенную цель совершаемого деяния — избежать уплаты законно установленных налогов. В свою очередь, это свидетельствует о том, что состав этого преступления предполагает наличие в действиях виновного лица именно умысла (ч. 2 ст. 25 УК РФ), который в данном случае направлен непосредственно на уклонение от уплаты налога.

7.2.3.4 Неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199.1 УК РФ)

Объект преступления составляют общественные отношения, возникающие в связи с неисполнением налоговыми агентами своих обязанностей.

Объективная сторона данного преступления выражается в неисполнении обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов в соответствующий бюджет или государственный внебюджетный фонд, которые предусмотрены законодательством о налогах и сборах.

Субъект преступления может различаться в зависимости от того, кто является налоговым агентом по неисполненной обязанности (юридическое лицо или индивидуальный предприниматель).

Субъективная сторона данного преступления характеризуется прямым умыслом. Целью подобных действий является уклонение от выполнения обязанностей налогового агента и удержание подлежащих перечислению в бюджет денежных средств.

7.2.3.5 Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст.199.2 УК РФ)

Общественная опасность подобных противоправных действий заключается в том, что они посягают на установленный порядок налогообложения и препятствуют нормальной деятельности налоговых органов по взысканию недоимок по налогам и сборам. В отличие от преступлений, предусмотренных ст. ст. 198, 199 и 199.1 УК РФ, преступное поведение направлено не на уклонение от уплаты налогов (сборов) или на неисполнение обязанностей по их удержанию и перечислению, а имеет своей целью непогашение недоимки, которая образовалась в результате неисполнения соответственно налогоплательщиком (плательщиком сбора), налоговым агентом указанных обязанностей.

Объективная сторона преступления выражается в сокрытии денежных средств или имущества налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента, за счет которых должно производиться взыскание причитающихся с него налогов или сборов.

Субъект преступления специальный, который непосредственно определен в ст. 199.2 УК РФ. В частности, таковым может являться собственник или руководитель организации либо иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, либо индивидуальный предприниматель.

Субъективная сторона данного преступления сводится к прямому умыслу. Преступник понимает, что, скрывая денежные средства и имущество, препятствует взысканию недоимки и желает наступления общественно опасных последствий в виде неуплаченных налогов и сборов.

7.3 Налоговая ответственность

7.3.1 Понятие, функции и признаки налоговой ответственности

Традиционно в теории права выделяют административную, уголовную, дисциплинарную, гражданскую и материальную ответственность. Налоговой ответственности присущи все основные признаки юридической ответственности, а именно:

- она является средством охраны правопорядка;
- состоит в применении мер государственного принуждения;
- наступает за нарушение правовых норм;
- является последствием виновного деяния;
- состоит в применении санкций и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые правонарушитель должен претерпеть;
- реализуется в соответствующих процессуальных формах.

Учитывая систему финансового права и вхождение в качестве подотрасли налогового права, необходимо подчеркнуть, что налоговая ответственность — разно-

видность финансово-правовой. Правовая природа ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах неразрывно связана с финансово-правовой ответственностью и местом последней в системе юридической ответственности.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах характеризуется всеми признаками, свойственными финансово-правовой ответственности:

- 1) основана на государственном принуждении и представляет конкретную форму реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами;
- 2) наступает за совершение виновного противоправного деяния, содержащего признаки налогового правонарушения;
- 3) субъектами ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах могут быть организации и физические лица;
- 4) для правонарушителя налоговая ответственность выражается в определенных отрицательных последствиях имущественного характера;
- 5) налоговая ответственность реализуется в процессуальной форме.

Вместе с тем налоговая ответственность имеет определенную специфику, обусловленную особенностями налоговой деятельности государства и механизмом правового регулирования налоговых отношений. Выделение налоговой ответственности в самостоятельный вид финансово-правовой ответственности обусловлено и выделением НК РФ процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях.

В связи с этим *налоговая ответственность* характеризуется рядом особенностей:

- применение ответственности урегулировано нормами налогового права;
- основанием ответственности является налоговое правонарушение;
- данная ответственность состоит в применении к нарушителю специальных санкций — штрафов, поэтому она носит исключительно имущественный характер, причем взыскание происходит, как правило, в денежной форме;
- размер санкций так или иначе увязан с размером «налогового ущерба» для бюджета в объемном выражении — суммы штрафов зависят, как правило, от суммы недоимки;
- субъектами данной ответственности являются налогоплательщики и лица, способствующие уплате налогов;
- к налоговой ответственности привлекают специальные органы — налоговые.

Налоговую ответственность можно рассматривать в нескольких аспектах.

- 1) Во-первых, в качестве реакции государства на нарушение законодательства о налогах и сборах, выражающейся в обязанности виновного лица претерпевать карательные меры государственно-принудительного воздействия за совершенное деяние в форме имущественных лишений.
- 2) Во-вторых, налоговая ответственность может определяться как исполнение юридической обязанности на основе государственного принуждения. Так, в целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате налогов и сборов и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Такие меры могут быть как *правовосстановительными*, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, т. е. погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и *штрафными*, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права.

Наличие либо отсутствие государственного принуждения определяет факт существования налоговой ответственности. Налоговая ответственность не связывается только с неблагоприятными последствиями для правонарушителя, которые наступают в результате совершенного им нарушения законодательства о налогах и сборах. Карательные механизмы в налоговой ответственности существуют параллельно с правовосстановительными, поскольку государству важно не только наказать нарушителя налогового законодательства, но и восстановить публичные имущественные интересы, компенсировать возникший ущерб.

Налоговую ответственность следует отличать от иных мер государственного принуждения: мер безопасности, мер пресечения, мер защиты и т. д.

Таким образом, налоговая ответственность существует в двух формах: *карательной (штрафной)* и *правовосстановительной (компенсационной)*.

Налоговая ответственность является развитием, «продолжением» материального налогового правоотношения, которое реализуется посредством особой процессуальной формы. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах составляет часть механизма правового регулирования налоговых отношений и проявляется в виде наложения запретов. Запрещая нарушать законодательство о налогах и сборах, государство возлагает на субъектов налогового права обязанность воздерживаться от совершения определенных действий либо, напротив, не бездействовать, а активно реализовывать возложенные обязанности.

Следовательно, налоговая ответственность существует в рамках охранительного правового института, регулирующего общественные отношения налоговой сферы посредством установления запретов. Однако налоговая ответственность не полностью совпадает с охранительным правоотношением, возникшим в результате налогового правонарушения. Охранительные правоотношения по своему составу и объему шире налоговой ответственности. Налоговая ответственность характеризует содержание правоохранительных отношений, прежде всего, с позиций правового статуса правонарушителя, его обязанностей, возникающих в результате совершенного налогового правонарушения. Вместе с тем налоговая ответственность существует и реализуется только в рамках охранительных правоотношений.

Юридическим фактом, порождающим охранительные налоговые правоотношения, является нарушение законодательства о налогах и сборах. В связи с этим, налоговая ответственность имеет три основания:

- 1) *формальное (нормативное)*, выражающееся в наличии системы норм законодательства о налогах и сборах, устанавливающих составы налоговых правонарушений, права и обязанности участников охранительного налогового правоотношения, регулирующих ответственность за нарушение норм налогового права, принципы, порядок и процессуальную форму привлечения к налоговой ответственности;

- 2) *фактическое*, представляющее совершение субъектом налогового права противоправного деяния, нарушающего нормы законодательства о налогах и сборах;
- 3) *процессуальное*, заключающееся в вынесении уполномоченным органом (налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами) решения о наложении санкции за совершенное правонарушение.

Наступление налоговой ответственности возможно только при наличии всех перечисленных оснований и в строго определенной последовательности: норма права — налоговое правонарушение — применение санкции.

Следовательно, к охранительным относятся все правоотношения, возникающие в связи с нарушением их участниками законодательства о налогах и сборах, а также с привлечением виновного к ответственности. В рамках охранительных правоотношений реализуются санкции, установленные налоговыми нормами.

В правоотношении, складывающемся относительно налоговой ответственности, принимают участие как минимум две стороны: государство в лице компетентных органов, указанных в налоговом законодательстве, и правонарушитель. Между названными субъектами складываются охранительные налоговые правоотношения, в которых государство выступает в качестве управомоченной стороны, а правонарушитель — обязанной. Субъектом материального правоотношения налоговой ответственности является государство в целом, а не налоговые или иные уполномоченные органы. Права и обязанности государства и правонарушителя неразрывны и составляют содержание правоотношения налоговой ответственности.

Право государства применять к нарушителю налогового законодательства меры государственно-правового принуждения (меры ответственности) предполагает возникновение у правонарушителя обязанности претерпевать эти меры. Применение налоговой ответственности является одновременно правом и обязанностью государства, поскольку даже в тех случаях, когда правонарушитель добровольно перестает совершать налоговое правонарушение (например, встает на учет в налоговом органе после истечения установленного срока), государство не утрачивает права на применение соответствующих мер налоговой ответственности.

Однако наделение государства правом принуждать к несению налоговой ответственности не означает вседозволенности. Обе стороны охранительного правоотношения могут действовать только в границах законодательства о налогах и сборах, а реализация налоговой ответственности возможна исключительно на основе конкретных норм НК РФ, устанавливающих ответственность за определенные правонарушения.

Охранительные налоговые правоотношения имеют юридическое и фактическое содержание. Юридическое содержание заключается в возможности государства совершать определенные действия в качестве управомоченного лица и необходимости определенных действий нарушителя налогового законодательства, Фактическое содержание составляют сами действия участников охранительного правоотношения, направленные на реализацию предоставленных прав и возложенных обязанностей.

Объектом правоотношения налоговой ответственности является правовой статус нарушителя законодательства о налогах и сборах. Изменения правового статуса

нарушителя налогового законодательства происходят с помощью лишений и ограничений имущественного характера, определенных мерой налоговой ответственности. Различное соотношение лишений и ограничений характеризуют изменения статуса нарушителя законодательства о налогах и сборах.

Налоговая ответственность выполняет определенные *цели*, которые прямо в налоговом законодательстве не указаны, но выводятся из целей и задач самого НК РФ. Нормативным порядком определены основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ), посредством решения которых достигаются цели налоговой ответственности. Предостерегая организации и физические лица от совершения противоправных деяний в налоговой сфере, налоговая ответственность преследует две *цели*:

- 1) *охранительную*, посредством которой ограждает общество от нежелательных ситуаций, связанных с нарушением имущественных интересов государства;
- 2) *стимулирующую*, посредством которой поощряет правомерное поведение субъектов налогового права.

Цели налоговой ответственности реализуются в *функциях*. Функции отражают предназначение налоговой ответственности, поэтому тесно связаны с применением налоговых санкций и социальными последствиями их применения. В механизме правового регулирования налоговых отношений ответственность выполняет 1) *юридическую* и 2) *социальную* функции.

- 1) *Юридическая функция* проявляется в двух аспектах: а) праввосстановительном (компенсационном) и б) штрафном (карательном).
 - Праввосстановительный характер налоговой ответственности обусловлен имущественными отношениями между публичным и частным субъектами, объектом которых является налог. Ответственность налогоплательщика за нарушение своей обязанности по своевременной и полной уплате налогов преследует цель восстановить имущественные интересы государства, компенсировать казне причиненные убытки.
 - Сущность штрафного характера налоговой ответственности заключается в неблагоприятных имущественных лишениях, претерпеваемых нарушителем законодательства о налогах и сборах. Посредством реализации штрафной функции создается режим правового урона, заключающийся в применении санкции к субъекту налогового правонарушения.
- 2) *Социальная функция* налоговой ответственности выражается в профилактике налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права соблюдать нормы налогового права. Реализуется же социальная функция путем общей и частной превенции.

Общая превенция преследует цель предотвратить совершения налоговых правонарушений всеми субъектами налогового права. Частная превенция направлена к индивидуально-определенному субъекту налогового права и заключается в том,

чтобы предотвратить совершение им нового нарушения законодательства о налогах и сборах. Способом реализации частной превенции служат претерпевание режима правового урона и угроза увеличения санкции на 100% в случае совершения лицом аналогичного налогового правонарушения (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Главное предназначение функций налоговой ответственности заключается в обеспечении нормального действия механизма правового регулирования налоговых отношений.



.....
 Таким образом, **налоговая ответственность** представляет собой обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями НК РФ, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке.

На основе данного определения выделяются следующие *признаки налоговой ответственности*:

- 1) *материальные*, характеризующие налоговую ответственность в качестве охранительного налогового правоотношения. Материальные признаки налоговой ответственности включают два аспекта:
 - установление составов налоговых правонарушений и санкций за их совершение НК РФ. Согласно ст. 2 НК РФ правовой базой налоговой ответственности служит законодательство о налогах и сборах, регулирующее властные отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Основанием применения налоговой ответственности является виновно совершенное налоговое правонарушение. Налоговая ответственность может быть исполнена правонарушителем в добровольном порядке, поэтому она не всегда связана с порицанием. Привлечение к налоговой ответственности не исключает возможности применения иных мер государственного принуждения за нарушения законодательства о налогах и сборах;
 - определение вида и меры государственно-властного принуждения через охранительное налоговое правоотношение. Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах дифференцированы, носят имущественный характер, выражаются в денежной форме и взыскиваются только в судебном порядке;
- 2) *процессуальные*, характеризующие механизм реализации материального охранительного налогового правоотношения посредством производства по делу о налоговом правонарушении, осуществляемого компетентными органами согласно нормам НК РФ. Налоговая ответственность реализуется в особой процессуальной форме, отличающейся от порядка применения иных видов финансово-правовой ответственности, и состоит из стадий

производства по делам о налоговых правонарушениях. Процессуальный порядок привлечения к налоговой ответственности в части, составляющей предмет налогового права, реализуется налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами;

- 3) *функциональные*, отражающие целенаправленность существования и применения налоговой ответственности. Цели налоговой ответственности выражаются в восстановлении нарушенных имущественных интересов государства, а также в наказании виновного, предотвращении новых правонарушений в налоговой сфере.

7.3.2 Принципы налоговой ответственности

Принципы налоговой ответственности отражают ее содержание, сущность, функции и формы реализации. Основные начала налоговой ответственности являются ориентиром для всех субъектов налогового права, участвующих в охранительных налоговых правоотношениях.

Принципы налоговой ответственности указывают цели, правовое положение общества, к которым должны стремиться законодательные и правоприменительные органы. При этом необходимо учитывать, что принципы налоговой ответственности не обязательно могут иметь нормативное закрепление — их реальное воплощение зависит от воли законодателя. Во-первых, основные начала налоговой ответственности выводятся из общего содержания не только налогового, но и в целом финансового законодательства. Во-вторых, принципы налоговой ответственности являются достижением науки финансового права, т. е. частью финансово-правовой доктрины, которая в той или иной мере отражается в налоговом законодательстве.



.....
***Принципы налоговой ответственности** — это основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее объективную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений.*
.....

Принципы налоговой ответственности можно рассматривать в широком и узком аспектах. Широкое понимание означает совокупность всех правовых принципов налоговой ответственности. Узкое — это понимание основных идей, непосредственно закрепленных в налоговом законодательстве. Основные начала налоговой ответственности, имеющие нормативное закрепление, называются нормами-принципы.

В механизме правового регулирования налоговых отношений принципы налоговой ответственности выполняют регулятивную, превентивную и охранительные функции. Все принципы налоговой ответственности взаимосвязаны и взаимозависимы: несоблюдение одного принципа неизбежно влечет нарушение другого и, как следствие, искажает сущность ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Непосредственное влияние на исходные начала налоговой ответственности оказывают *общеправовые принципы юридической ответственности*, к числу которых относятся: справедливость, законность, неотвратимость, индивидуализация наказания, ответственность за вину.

Нормы-принципы налоговой ответственности закреплены в ст. 108 НК РФ и названы общими условиями привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. К их числу относятся следующие.

- 1) *Законность*, означающая недопустимость привлечения к ответственности за налоговое правонарушение иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Принцип законности в налоговом праве представляет собой преломление и детализацию его общеправового значения, основанного на международных нормах и положениях Конституции РФ.
- 2) *Однократность привлечения к налоговой ответственности*. Принцип однократности означает, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за одно и то же налоговое правонарушение. Привлечение к ответственности одного и того же субъекта за то же самое деяние означало бы превышение меры налоговой ответственности, установленной НК РФ.
- 3) *Соотношение налоговой ответственности с другими видами ответственности*. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не существует изолированно только в рамках налогового права — в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъектного состава возможно применение норм иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства. Учитывая названные обстоятельства, пп. 3 и 4 ст. 108 НК РФ определяют соотношение налоговой ответственности с ответственностью, предусмотренной уголовным и административным законодательством. Привлечение организации к ответственности за налоговое правонарушение не освобождает ее должностных лиц — при наличии соответствующих оснований — от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.
- 4) *Разграничение налоговой санкции и налоговой обязанности*. Согласно п. 5 ст. 108 НК РФ уплата налоговой санкции не освобождает от исполнения налоговой обязанности, поскольку они представляют собой два самостоятельных элемента правового статуса налогоплательщика и налогового агента. Следовательно, уплата налоговой санкции не поглощает собой уплату налога и пени. Взыскание с налогоплательщика или налогового агента в качестве мер налоговой ответственности не прекращает их обязанностей по перечислению в бюджетную систему причитающихся налогов и соответствующих пеней.
- 5) *Презумпция невиновности*. Данный принцип является налогово-правовой конкретизацией ч. 1 ст. 49 Конституции РФ и означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового деликта, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

7.3.3 Стадии налоговой ответственности

Налоговая ответственность является длящимся охранительным правоотношением, которое в своем развитии (движении) проходит определенные стадии. Выделение стадий налоговой ответственности позволяет рассмотреть ее содержание в качестве динамичной системы, выявить процессуальный порядок ее реализации и обеспечить восстановление нарушенных прав государства в налоговой сфере.

Возникновение и развитие налоговой ответственности происходит на основании положений НК РФ и выражается в последовательных действиях компетентных государственных органов (налоговых органов, органов государственных внебюджетных фондов, таможенных органов) по выполнению процедуры и применению к правонарушителю санкции охранительной нормы. В производстве по делу о налоговом правонарушении универсальными правоприменителями являются налоговые органы, поскольку могут рассматривать материалы обо всех видах налоговых деликтов.



.....

***Стадии налоговой ответственности** — это периоды, отражающие соотношение определенного объема прав и обязанностей субъекта налогового правонарушения с этапами познания данного правонарушения уполномоченными государственными органами.*

.....

Налоговая ответственность, как и другие виды юридической ответственности, достигает своего предназначения в том случае, если государство в лице органов налогового контроля всеми законными способами выявляет объективный факт совершения налогового деликта и признает или не признает его таковым. В рамках этой деятельности происходит развитие охранительного налогового правоотношения и, как следствие, изменяется содержание его объекта — правового статуса правонарушителя. На различных этапах этого развития изменяется соотношение прав и обязанностей правонарушителя. По мере движения производства по делу о налоговом правонарушении изменяется правовой статус субъекта налоговой ответственности. На начальной стадии налоговой ответственности правонарушитель обладает общим правовым статусом, который по мере осуществления налогового производства переходит в специальный.

Налоговая ответственность как охранительное правоотношение имеет три стадии:

- 1) возникновение налоговой ответственности;
- 2) конкретизация налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения;
- 3) реализация налоговой ответственности.

1. *Стадия возникновения налоговой ответственности* начинается с момента нарушения законодательства о налогах и сборах и длится до его обнаружения органами налогового контроля, иными компетентными органами государства или добровольного пресечения со стороны виновного лица.

2. *Стадия конкретизации налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения* начинается с обнаружения налогового деликта и заканчивается вступлением в законную силу акта применения

права, признающего факт нарушения законодательства о налогах и сборах конкретным лицом.

Налоговая ответственность предусматривает обязательный порядок досудебного разрешения спора. Налоговый орган обязан предложить правонарушителю добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. В случае отказа или пропуска срока добровольной уплаты налоговый орган должен обратиться в суд с исковым заявлением о принудительном взыскании налоговой санкции.

Заканчивается стадия конкретизации налоговой ответственности вынесением налоговым органом или судом решения, которым признается факт нарушения конкретным субъектом законодательства о налогах и сборах. Правоприменительный акт определяет меру ответственности за совершенное деяние.

3. *Стадия реализации налоговой ответственности* характеризуется тем, что правонарушитель приобретает специальный правовой статус. Налоговая ответственность начинает реализовываться с момента вступления в законную силу правоприменительного акта, констатирующего факт совершения определенным лицом налогового деликта. Заканчивается эта стадия добровольным исполнением решения налогового органа либо принудительным исполнением решения суда о взыскании санкции.

Необходимо учитывать, что НК РФ разграничивает момент окончания исполнительного производства о взыскании налоговой санкции и момент окончания охранительного налогового правоотношения. Согласно ст. ст. 112 и 114 НК РФ взыскание налоговой санкции означает факт привлечения к налоговой ответственности и имеет для правонарушителя следующие правовые последствия:

- лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или — в случае добровольного исполнения — с момента вступления в силу решения налогового органа;
- при совершении налогоплательщиком (иным обязанным лицом) нового налогового правонарушения в течение указанных 12 месяцев размер штрафа увеличивается на 100%.

Следовательно, моментом окончания охранительного налогового правоотношения будет являться день, наступивший по истечении 12 месяцев с момента принятия компетентным государственным органом решения о взыскании с виновного лица налоговой санкции. Момент окончания охранительного налогового правоотношения означает, что субъекту ответственности возвращен его общий правовой статус, поскольку с этого дня он признается не подвергнутым налоговой санкции.

Таким образом, налоговая ответственность является развивающимся правоотношением, возникновение которого обусловлено фактом совершения налогового деликта. Охранительное налоговое правоотношение развивается последовательными действиями компетентных государственных органов и подразделяется на отдельные, но взаимообусловленные стадии.

7.3.4 Специфика производства по делу о налоговом правонарушении

Производство по делу о налоговом нарушении представляет собой поэтапный процесс реализации ответственности в соответствии с законодательством о налогах и сборах. При этом каждый этап производства обеспечивает выполнение конкретных процессуальных задач и выступает в качестве относительно самостоятельной его части, обладая некоторыми специфическими особенностями. Важное юридическое значение для выделения той или иной стадии имеет документальное оформление соответствующих процессуальных действий.

Поскольку проблемы производства до сих пор не являлись предметом исследования в науке финансового права, закономерно обращение к учению о стадиях и этапах производства по делу об административном правонарушении, разработанному в науке административного права. Это позволяет выделить с учетом специфики производства по делу о налоговом правонарушении следующие его стадии:

- 1) возбуждение производства по делу о налоговом правонарушении;
- 2) рассмотрение дела и вынесение по нему решения;
- 3) судебный контроль;
- 4) исполнение решения.

1. Стадия возбуждения производства по делу о налоговом правонарушении.

К задачам первой стадии производства относится *установление самого события налогового правонарушения, обстоятельств его совершения, их фиксацию и юридическую квалификацию содеянного*. Выявление налоговых правонарушений чаще всего происходит в процессе контрольных налоговых проверок деятельности налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Причем далеко не всегда налоговые органы до начала соответствующей проверки располагают информацией о правонарушении. Налоговый контроль как раз и направлен на выявление фактов неисполнения или ненадлежащего исполнения налогового законодательства, их устранение и привлечение виновных в установленных случаях к ответственности. При этом следует обратить внимание на строгую процессуальную регламентацию проведения контрольных налоговых проверок и высокие требования к документальной фиксации их результатов, позволяющие гарантировать права и законные интересы обязанной стороны в налоговом правоотношении. Так, особое внимание НК РФ отводит оформлению результатов выездной налоговой проверки в *соответствующем акте* (ст. 100 НК РФ). В указанном акте находят отражение и документально подтвержденные факты налоговых правонарушений со ссылками на статьи НК РФ, предусматривающие за них ответственность. Поэтому законодательство о налогах и сборах не предусматривает никакого иного документа, фиксирующего информацию о налоговом правонарушении проверяемого лица.

Производство по делу о налоговом правонарушении налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента начинается в соответствии с законодательством о налогах и сборах с подписания уполномоченными должностными лицами акта налоговой проверки, содержащего документальное подтверждение факта нарушения.

2. Стадия рассмотрения дела и вынесения по нему решения.

Центральной стадией производства по делу о налоговом правонарушении является рассмотрение дела и вынесение по нему решения. Именно на этой стадии определяется мера ответственности правонарушителя.

Анализ соответствующих положений НК РФ позволяет выделить в рамках рассматриваемой стадии следующие этапы:

- 1) рассмотрение дела;
- 2) принятие решения по делу;
- 3) доведение решения до сведения лица, привлекаемого к ответственности.

Несмотря на то, что порядок рассмотрения дел о правонарушениях, совершенных налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами определяется НК РФ отдельно от порядка рассмотрения дел о нарушениях иных лиц, анализ соответствующих норм не позволяет выявить в них принципиальных различий.

Рассмотрение дела в соответствии со ст. ст. 101 и 101 НК РФ осуществляется руководителем налогового органа либо его заместителем единолично. Причем с учетом вышеизложенного не исключена ситуация отсутствия при рассмотрении дела каких-либо иных лиц, включая привлекаемых к ответственности.

В соответствии с требованиями п. 6 ст. 100 и п. 6 ст. 101 НК РФ руководитель налогового органа либо его заместитель должен рассмотреть материалы дела о налоговом правонарушении не позднее 10 дней после истечения срока, установленного для представления привлекаемым к ответственности лицом письменных возражений по акту в целом или по его отдельным положениям.

Центральным этапом второй стадии производства по делу о налоговом правонарушении является вынесение решения по делу. В соответствии с НК РФ привлечение лица к ответственности по налоговому законодательству может выражаться исключительно в форме вынесения об этом решения. По смыслу ст. ст. 101 и 101 НК РФ указанное решение представляет собой письменный индивидуально-правовой акт руководителя налогового органа либо его заместителя. Форма решения о привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения утверждена Приказом ФНС России от 31.05.2007 №ММ-3-06/338.

По результатам рассмотрения дела о нарушении налогового законодательства руководитель налогового органа или его заместитель выносит одно из двух решений:

- 1) о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Особое внимание НК РФ уделяет регламентации процедуры доведения решения до сведения привлеченного к ответственности лица, которая аналогична процедуре доведения до сведения акта выездной налоговой проверки.

Строгое соблюдение процедурных правил на стадии рассмотрения дела призвано гарантировать права и законные интересы привлекаемых к ответственности лиц, а потому нарушение налоговыми органами любого из формальных требований НК РФ может служить основанием для отмены решения о привлечении к ответственности вышестоящим органом либо судом (п. 14 ст. 101 НК РФ).

3. Стадия судебного контроля.

НК РФ предусматривает механизм судебного контроля за законностью и обоснованностью имущественных взысканий, применяемых налоговыми органами. Он допускает относительно пассивную позицию лица, не согласного с вынесенным в отношении него налоговым органом решением о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение. В свою очередь, активного поведения налоговое законодательство требует от налоговых органов, которые в случае неисполнения их решения о привлечении к ответственности в добровольном порядке обязаны обратиться в суд с иском о взыскании налоговых санкций. Поэтому стадия судебного контроля с известной степенью условности может быть названа стадией «пассивного обжалования» решения налогового органа. В связи с этим стадия судебного контроля является факультативной стадией по делу о налоговом правонарушении. Она имеет место, если решение налогового органа о привлечении к ответственности не исполняется в добровольном порядке.

Обязательным условием обращения налогового органа в суд с иском о взыскании налоговых санкций является соблюдение досудебного порядка предъявления привлеченному к ответственности лицу требования о добровольной уплате этих санкций. Это значит, что налоговый орган в любом случае не имеет права обратиться в суд с соответствующим иском, если он не направил нарушителю требование о добровольной уплате налоговых санкций либо если не истек установленный в требовании срок для его исполнения. Соблюдение досудебного порядка урегулирования спора является обязательным, даже если оно по срокам лишает налоговый орган возможности обращения в суд с иском о взыскании санкций. С учетом обязательности соблюдения указанного порядка закономерен вывод о необходимости соответствия исковых требований налогового органа требованиям, предъявляемым лицу в досудебном порядке.

Основным содержанием стадии судебного контроля является оценка судом законности и обоснованности принятого налоговым органом решения о привлечении лица к ответственности, позволяющая разрешить вопрос о принудительном взыскании с нарушителя налоговых санкций. Особую трудность в связи с этим представляет решение вопроса о моменте привлечения лица к ответственности. Положения НК РФ дают определенные основания полагать, что лицо считается привлеченным к ответственности уже с момента вынесения об этом решения налогового органа. Однако такой вывод не может основываться лишь на формальных признаках, каковым является само наименование выносимого налоговым органом решения.

Налоговый кодекс РФ определяет порядок подачи искового заявления о взыскании налоговой санкции в п. 2 ст. 104 НК РФ. Исковое заявление о взыскании санкций с организаций или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. При этом к исковому заявлению должно быть приложено решение налогового органа, а также все иные материалы, полученные им в ходе проверки.

4. Исполнение решения.

Анализ положений НК РФ позволяет сделать вывод о том, что самостоятельная уплата лицом налоговой санкции на основании решения налогового органа

может с известной долей условности рассматриваться в качестве добровольного исполнения решения о привлечении к ответственности.

В случае несогласия привлекаемого к ответственности лица с вынесенным в отношении него налоговым органом решением о привлечении к ответственности законность и обоснованность последнего подлежат проверке в судебном порядке. При вынесении судом решения о взыскании налоговой санкции исполнение такого решения производится в порядке, установленном Федеральным законом РФ от 02.10.2007 №229-ФЗ «Об исполнительном производстве».



Контрольные вопросы по главе 7

- 1) Общая характеристика налоговых правонарушений. Юридические признаки налоговых правонарушений.
- 2) Классификация составов налоговых правонарушений.
- 3) Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 НК РФ, и ответственность за их совершение.
- 4) Виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение.
- 5) Понятие, функции и признаки налоговой ответственности.
- 6) Принципы налоговой ответственности.
- 7) Стадии налоговой ответственности.
- 8) Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за налоговое правонарушение.
- 9) Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за налоговые правонарушения.
- 10) Санкции в налоговом праве.
- 11) Административные правонарушения.
- 12) Уголовные преступления.

Глава 8

ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ (ПЛАТЕЛЬЩИКОВ СБОРОВ, НАЛОГОВЫХ АГЕНТОВ)

8.1 Право на обжалование

Несомненным демократическим достижением Российского государства является правовое закрепление увеличившихся возможностей субъектов налоговых правоотношений по обжалованию нарушенных прав. Прежде всего, характерно расширение сферы применения судебного порядка защиты прав для всех субъектов налогового права. Кроме этого, впервые в российском налоговом праве в НК РФ включён отдельный раздел, регламентирующий возможность и порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц (раздел VII).

В зависимости от характера нарушенного права налогоплательщик и налоговый агент могут использовать предусмотренные теми или иными отраслями законодательства конкретные способы защиты своего права. При этом под *способом защиты субъективного права* следует понимать совокупность правовых средств, применяемых в связи с совершенным против этого права нарушением и направленных на восстановление и защиту интересов его обладателя.

От способа защиты права следует отличать *порядок защиты права*, который определяет процедуру применения того или иного правового средства в целях восстановления и защиты нарушенного права. НК РФ традиционно различает административный и судебный порядок защиты нарушенного права налогоплательщиков и налоговых агентов. Статья 137 НК РФ предоставляет каждому налогоплательщику или налоговому агенту право обжаловать акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц. В соответствии с п. 1 ст. 22 НК РФ налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется *административная и судебная защита* их прав и законных интересов.

Административный способ предполагает обращение за защитой и восстановлением нарушенного права к вышестоящему органу власти (по отношению к органу, принявшему решение или выполнившему действие). Вместе с тем административный порядок не отрицает возможности последующего обращения за защитой в суд.

Судебный порядок обжалования основан на положениях Закона РФ от 27.04.1993 №4866-1 «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан»¹. Закон предусматривает, что право на обжалование имеет каждый гражданин, считающий, что нарушены его права и свободы, незаконно на него возложена какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности либо, созданы препятствия для осуществления его прав и свобод.

В соответствии со ст. 137 НК РФ со стороны налогоплательщиков или налоговых агентов обжалованию подлежат акты налоговых органов как *ненормативного*, так и *нормативного характера*. Между тем для обжалования нормативных актов налоговых органов предусмотрена особая процедура — они обжалуются в порядке, предусмотренном не НК РФ, а иным федеральным законодательством и только в судебном порядке. В отличие от них акты ненормативного характера могут быть обжалованы как в судебном, так и в административном порядке.

НК РФ устанавливает условие, соблюдение которого необходимо для защиты нарушенных прав налогоплательщиков или налоговых агентов. Так, ненормативные акты налоговых органов, а также действия или бездействие должностных лиц этих органов должны, по мнению налогоплательщика или налогового агента, нарушать их права. В том числе, налогоплательщик имеет право оспаривать правомерность *действий* или *бездействия* должностных лиц налоговых органов, если последствиями этого поведения стали нарушения законных прав и интересов заявителя; создание незаконных препятствий осуществлению права собственности или иных вещных прав, а также свобод; возложение дополнительных обязанностей или иных незаконных имущественных обременений; незаконное привлечение к налоговой ответственности.

Действия должностных лиц налоговых органов, нарушающие права налогоплательщиков и, следовательно, подлежащие обжалованию, могут выражаться в различного рода *поступках*: проведение контрольных мероприятий с нарушением налогово-процессуальных норм, предъявление требования об уплате налога или сбора, предъявление письменного налогового уведомления об уплате налога и т. д. *Бездействие* должностных лиц налоговых органов, нарушающее права налогоплательщиков, чаще всего выражается в уклонении от возврата излишне взысканных сумм налога, сбора или пени.

С учетом специфики налоговых правоотношений ст. 12 ГК РФ позволяет налогоплательщикам использовать, в частности, следующие гражданско-правовые способы защиты своих имущественных интересов:

- а) признание недействительным решения налогового органа о взыскании недоимки и пеней по налогу, а также решения о привлечении к ответственности за налоговое правонарушение;
- б) возврат из бюджета денежных средств, списанных налоговыми органами в бесспорном порядке с нарушением требований налогового законодательства;

¹ВСНД и ВС. 1993. №19. Ст. 675; СЗ РФ. 1995. №51. Ст. 4970.

- в) возмещение убытков, причиненных налогоплательщиком вследствие неправомерных решений налоговых органов, а также действий или бездействия их должностных лиц.

Объектом обжалования со стороны налогоплательщика могут быть следующие ненормативные акты налоговых органов, обозначенные НК РФ:

- решения о доначислении налога или пени (п. 3 ст. 40);
- решения о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках (п. 3 ст. 46);
- инкассовые поручения на перечисление налога в бюджет (п. 2 ст. 46);
- решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или сбора (п. 6 ст. 64);
- решения о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика или налогового агента (ст. 76);
- решения об аресте имущества налогоплательщика или налогового агента (ст. 77);
- акты, на основании которых налоговые органы вправе самостоятельно определять сумму налогов, подлежащих уплате по аналогии (п. 3 ст. 91);
- решения руководителей налоговых органов (их заместителей) о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля (п. 8 ст. 101).

Кроме названных ненормативных актов обжалованию подлежат решения вышестоящих налоговых органов, вынесенные по вопросам рассмотрения заявлений налогоплательщиков на неправомерные действия, бездействие или акты нижестоящих налоговых инспекций.

Не подлежат обжалованию в административном или судебном порядке акты налоговых проверок, поскольку сами по себе они не содержат обязательных для налогоплательщиков предписаний, влекущих юридические последствия.

8.2 Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков

Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков означает возможность обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц в *вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу)*.

В налоговом праве административный порядок обжалования имеет характер обязательной досудебной процедуры, поэтому подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) *исключает* право на одновременную подачу аналогичной жалобы в суд. Процедурные нормы, определяющие порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, установлены ст. 139 НК РФ.

При использовании налогоплательщиком административного порядка защиты нарушенных прав обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц осуществляется по административной иерархии — жалоба подается в налоговый орган (должностному лицу), в чьем подчинении находится налоговый орган или должностное лицо, которые нарушили законодательство.

Жалоба налогоплательщика может содержать несколько фактов, которые нарушают права заявителя. Вместе с тем НК РФ четко различает подведомственность подачи и рассмотрения жалобы — факты несогласия с актами, действиями или бездействием налогового органа заявляются только в *вышестоящий налоговый орган*; жалобы на неправомерное поведение должностных лиц подаются *вышестоящему должностному лицу*. Объединение в одной жалобе требований, подведомственных налоговым органам, с требованиями, подведомственными должностным лицам этих органов, не допускается.

Обжалование неправомерной деятельности налоговых органов или их должностных лиц осуществляется только в письменной форме. Жалоба должна содержать название и координаты налогового органа или должностного лица, чьи действия обжалуются, сведения о заявителе, а также предмет и основания обжалования. НК РФ устанавливает *трехмесячный срок* давности (срок обжалования) для обращения с жалобой на неправомерные акты, действия или бездействие налоговых органов или их должностных лиц. Этот срок начинается со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо в месячный срок со дня получения жалобы обязаны ее рассмотреть и принять одно из следующих решений:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение по существу обстоятельств дела.

О любом из принятых решений в течение *трех дней* сообщается лицу, подавшему жалобу.

Административный порядок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов или их должностных лиц не предполагает обязательного участия заявителя или его уведомления о дате разбирательства его жалобы. В некоторых случаях в целях всестороннего и объективного рассмотрения фактов, изложенных в жалобе, от налогоплательщика могут быть затребованы какие-либо документы, сведения или пояснения.

Преимущества административного способа разрешения разногласий с налоговыми органами заключаются в следующем:

- простота процедуры, позволяющая налогоплательщику самостоятельно защищать свои права, не пользуясь услугами юристов;
- быстрое рассмотрение жалобы;
- отсутствие необходимости уплаты пошлины;

- обжалование даже с отрицательным для налогоплательщика результатом позволяет ему лучше уяснить точку зрения налогового органа, и при обращении в суд налогоплательщик получает возможность более тщательно подготовиться к защите своей позиции.

Негативной стороной административного порядка выступает некоторая «солидарность» всех звеньев системы налоговых органов, что в некоторых случаях влияет на объективность рассмотрения дела. Кроме этого, территориальные инспекции в своей деятельности, как правило, руководствуются разъяснениями вышестоящих налоговых органов, имеющих обычно фискальную направленность: противоречия и пробелы в законодательстве налоговые органы истолковывают чаще всего в пользу государства.

8.3 Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков

Судебный порядок защиты прав налогоплательщиков подразумевает обращение лица в порядке искового производства в надлежащий суд. Для судов рассмотрение налоговых споров является одной из самых сложных категорий дел, поскольку судьи должны владеть не только налоговым, но и почти всем финансовым законодательством, а также разбираться в правилах ведения бухгалтерского учета, осуществления аудиторской деятельности и т. д.

Законодательством Российской Федерации предусмотрены следующие способы судебной защиты прав налогоплательщиков:

- 1) признание неконституционным законодательного акта полностью или в части Конституционным Судом РФ;
- 2) признание судом общей юрисдикции закона субъекта РФ противоречащим федеральному закону и, следовательно, недействующим или не подлежащим применению;
- 3) признание арбитражными судами или судами общей юрисдикции недействительным нормативного либо ненормативного акта налогового органа, иного государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика;
- 4) отмена арбитражными судами или судами общей юрисдикции недействительного нормативного либо ненормативного акта налогового органа, иного государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика;
- 5) неприменение судом нормативного либо ненормативного акта государственного органа, органа местного самоуправления или иного органа, противоречащего закону;
- 6) пресечение действий должностного лица налогового или иного государственного органа, нарушающих права или законные интересы налогоплательщика;

- 7) принуждение налоговых органов, иных органов государственной власти или их должностных лиц к выполнению законодательно установленных обязанностей, от выполнения которых они уклоняются;
- 8) признание не подлежащим исполнению инкассового поручения (распоряжения) налогового или другого органа на списание с банковского счета налогоплательщика в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов за нарушения налогового законодательства;
- 9) возврат из бюджета необоснованно списанных в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов;
- 10) взыскание процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, пеней;
- 11) возмещение убытков, причиненных незаконными решениями, действиями или бездействием налоговых органов или их должностных лиц.

Названные способы судебной защиты одновременно являются предметами исковых требований налогоплательщиков.

Статья 138 НК РФ устанавливает, что дела по обжалованию нормативных и ненормативных актов налоговых органов, а также действий или бездействия их должностных лиц *организациями и индивидуальными предпринимателями* подведомственны *арбитражным судам, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, — судам общей юрисдикции*. Пункт 2 ст. 138 НК РФ наделяет физических лиц организации равным правом на обращение в суд за защитой нарушенных прав.

Преимущества судебного способа разрешения конфликтов с налоговыми органами по сравнению с административным порядком состоят в следующем:

- 1) относительная объективность рассмотрения спора, как следствие его рассмотрения вне рамок налогового ведомства. Процент удовлетворения требований налогоплательщиков в судебном порядке гораздо выше, чем в административном;
- 2) возможность (если позволяет существо иска) принятия судом мер по обеспечению исковых требований в виде, например, запрещения налоговому органу списывать недоимку и пени до разрешения спора по существу;
- 3) детальная урегулированность всех стадий судопроизводства процессуальным законодательством;
- 4) возможность (в зависимости от характера требований) получения исполнительного листа и принудительного исполнения решения суда.



Контрольные вопросы по главе 8

- 1) Право на обжалование актов налоговых органов, а также действий (бездействия) их должностных лиц.
- 2) Административный и судебный порядок защиты прав налогоплательщиков.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Налоговое право России все еще находится в периоде своего становления. Налоги являются атрибутом государства, и поэтому налоговая система и налоговое право отражают те процессы, которые происходят в современной России. Формирование вертикали власти, усиление государственного сектора в экономике, возврат государством контроля над энергетическими активами и другие процессы, происходящие у нас в стране, которые принято в широком смысле именовать консолидацией власти, влияют на налоговое право и налоговую систему Российской Федерации. Более того, налоговое право является в настоящее время одним из центральных инструментов проведения политики консолидации власти.

При этом налоговое право — наиболее динамично развивающийся сегмент финансового права и, пожалуй, всего спектра отраслей и институтов права современной России. Параллельно с совершенствованием налогового законодательства ширится фонд научных исследований, обобщается инструментарий налоговых юридических конструкций. В этих условиях учебные пособия, кстати, весьма немногочисленные, с учетом круга юридических и экономических учебных заведений, нуждающихся в них, выполняют особо важную роль, а именно аккумулируют и систематизируют результаты законодательного, правоприменительного и научно-доктринального развития налогового права в стране.

ЛИТЕРАТУРА

- [1] Винницкий Д. В. Российское налоговое право : проблемы теории и практики / Д. В. Винницкий. — СПб. : Изд-во «Юридический центр Пресс», 2003.
- [2] Комментарий к части первой Налогового Кодекса Российской Федерации (постатейный) / под ред. А. М. Эрделевского // КонсультантПлюс : справ. правовая система.
- [3] Кустова М. В. Налоговое право России. Общая часть : учебник / М. В. Кустова, О. А. Ногина, Н. А. Шевелева; отв. ред. Н. А. Шевелева. — М. : Юристъ, 2001.
- [4] Кучеров И. И. Налоговое право России : курс лекций / И. И. Кучеров. — М. : Учебно-консультативный центр «ЮрИнфоР», 2001.
- [5] Кучеров И. И. Уголовная ответственность за налоговые преступления. Комментарий / И. И. Кучеров, И. Н. Соловьев; под ред. И. И. Кучерова. — М. : АО «Центр ЮрИнфоР», 2004.
- [6] Кучеров И. И. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / И. И. Кучеров, О. Ю. Судаков, И. А. Орешкин. — М., 2001.
- [7] Налоговое право : учебник / под ред. С. Г. Пепеляева. — М. : Юристъ, 2003.
- [8] Налоговое право России : учебник для вузов / отв. ред. Ю. А. Крохина. — М. : НОРМА, 2003.
- [9] Налоговое право России : учебник / И. А. Цинделиани [и др.]. — М., 2008.
- [10] Налоговый контроль: налоговые проверки и производство по фактам налоговых правонарушений : учеб.-практ. пособие / под ред. Ю. Ф. Кваши. — М. : Юрист, 2001.
- [11] Ногина О. А. Налоговый контроль: вопросы теории / О. А. Ногина. — СПб. : Питер, 2002.
- [12] Информационно-справочная система «Консультант плюс».
- [13] Парыгина В. А. Налоговое право : учебник / В. А. Парыгина, А. А. Тедеев. — М., 2011.

ГЛОССАРИЙ

Авансовые платежи — предварительные платежи по налогу, уплачиваемые в течение налогового периода (п. 3 ст. 58 НК РФ).

Банки (банк) — коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Взаимозависимые лица — физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц (п. 1 ст. 20 НК РФ).

Выездная налоговая проверка — налоговая проверка, проводимая на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа (п. 1 ст. 89 НК РФ).

Доход — экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами «Налог на доходы физических лиц», «Налог на прибыль организаций» НК РФ (ст. 41 НК РФ).

Законные представители налогоплательщика-физического лица — лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 27 НК РФ).

Законные представители налогоплательщика-организации — лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов (п. 1 ст. 27 НК РФ).

Изменение срока уплаты налога и сбора — перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок (п. 1 ст. 61 НК РФ).

Имущество — виды объектов гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ (п. 2 ст. 38 НК РФ).

Индивидуальные предприниматели — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Камеральная налоговая проверка — налоговая проверка налоговой декларации (расчета авансового платежа, расчета сбора), проводимая по месту нахождения налогового органа (п. 1 ст. 88 НК РФ).

Коэффициент-дефлятор — коэффициент, устанавливаемый ежегодно на каждый следующий календарный год и рассчитываемый как произведение коэффициента-дефлятора, применяемого для целей соответствующих глав НК РФ в предшествующем календарном году, и коэффициента, учитывающего изменение потребительских цен на товары (работы, услуги) в Российской Федерации в предшествующем календарном году. Коэффициенты-дефляторы устанавливаются, если иное не предусмотрено законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по нормативно-правовому регулированию в сфере анализа и прогнозирования социально-экономического развития, в соответствии с данными государственной статистической отчетности и подлежат официальному опубликованию в «Российской газете» не позднее 20 ноября года, в котором устанавливаются коэффициенты-дефляторы (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Лица (лицо) — организации и (или) физические лица (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Льготы по налогам и сборам — предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере (п. 1 ст. 56 НК РФ).

Местные налоги — налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов Москвы и Санкт-Петербурга) о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований (на территориях городов Москвы и Санкт-Петербурга) (п. 4 ст. 12 НК РФ).

Место жительства физического лица — адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Место нахождения обособленного подразделения российской организации — место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Налог — обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований (п. 1 ст. 8 НК РФ).

Налоговая база — стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения (п. 1 ст. 53 НК РФ).

Налоговая декларация — письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Налоговая санкция — мера ответственности за совершение налогового правонарушения, установленная и применяемая в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ (пп. 1, 2 ст. 114 НК РФ).

Налоговая ставка — величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы (п. 1 ст. 53 НК РФ).

Налоговое правонарушение — виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность (ст. 106 НК РФ).

Налоговое уведомление — документ, направляемый налогоплательщику налоговым органом не позднее 30 дней до наступления срока платежа в случае, если обязанность по исчислению суммы налога возлагается законодательством Российской Федерации о налогах и сборах на налоговый орган. В налоговом уведомлении должны быть указаны сумма налога, подлежащая уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога (пп. 2, 3 ст. 52 НК РФ).

Налоговые агенты — лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (п. 1 ст. 24 НК РФ).

Налоговый контроль — деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ (п. 1 ст. 82 НК РФ).

Налоговый период — календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов (п. 1 ст. 55 НК РФ).

Налогоплательщики и плательщики сборов — организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы (ст. 19 НК РФ).

Недоимка — сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о налогах и сборах срок (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Обособленное подразделение организации — любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Объект налогообложения — реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога (п. 1 ст. 38 НК РФ).

Организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации (и иностранные организации) (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Пеня — денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки (п. 1 ст. 75 НК РФ).

Работа — деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц (п. 4 ст. 38 НК РФ).

Расчет авансового платежа — письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, налогоплательщика о базе исчисления, об используемых льготах, исчисленной сумме авансового платежа и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты авансового платежа (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Расчет сбора — письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи, плательщика сбора об объектах обложения, облагаемой базе, используемых льготах, исчисленной сумме сбора и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты сбора, если иное не предусмотрено НК РФ (п. 1 ст. 80 НК РФ).

Реализация товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем — соответственно передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу — на безвозмездной основе (п. 1 ст. 39 НК РФ).

Региональные налоги — налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Федерации (п. 3 ст. 12 НК РФ).

Сбор — обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий) (п. 2 ст. 8 НК РФ).

Свидетель — любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (п. 1 ст. 90 НК РФ).

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе — документ, подтверждающий постановку на учет российской организации, иностранной организации, физического лица в налоговом органе соответственно по месту нахождения российской организации, месту нахождения международной организации, по месту осуществления иностранной организацией деятельности на территории Российской Федерации через свое обособленное подразделение, по месту жительства физического лица (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Специальный налоговый режим — федеральный налог, не указанный в ст. 13 НК РФ. Может предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. ст. 13–15 НК РФ (п. 7 ст. 12, п. 1 ст. 18 НК РФ).

Счета (счет) — расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Счета Федерального казначейства — счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Территория Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией, — территория Российской Федерации, а также территории искусственных островов, установок и сооружений, над которыми Российская Федерация осуществляет юрисдикцию в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормами международного права (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Товар — любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации (п. 3 ст. 38 НК РФ).

Требование об уплате налога — извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу, размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога, установленного законодательством о налогах и сборах, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обя-

занности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком (пп. 1, 4 ст. 69 НК РФ).

Уведомление о постановке на учет в налоговом органе — документ, подтверждающий постановку на учет в налоговом органе организации или физического лица, в том числе индивидуального предпринимателя, по основаниям, установленным НК РФ, за исключением оснований, по которым НК РФ предусмотрена выдача свидетельства о постановке на учет в налоговом органе (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Уполномоченный представитель налогоплательщика — физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 29 НК РФ).

Услуга — деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности (п. 5 ст. 38 НК РФ).

Учетная политика для целей налогообложения — выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Федеральные налоги и сборы — налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации (п. 2 ст. 12 НК РФ).

Физические лица — граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства (п. 2 ст. 11 НК РФ).

Элементы налогообложения — объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога (п. 1 ст. 17 НК РФ).

Учебное издание

Власов Денис Александрович

**НАЛОГОВОЕ ПРАВО РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ.
ОБЩАЯ ЧАСТЬ**

Учебное пособие

Корректор Осипова Е. А.

Компьютерная верстка Перминова М. Ю.

Подписано в печать 18.02.13. Формат 60x84/8.

Усл. печ. л. 20,00. Тираж 300 экз. Заказ

Издано в ООО «Эль Контент»
634029, г. Томск, ул. Кузнецова д. 11 оф. 17
Отпечатано в Томском государственном университете
систем управления и радиоэлектроники.
634050, г. Томск, пр. Ленина, 40
Тел. (3822) 533018.