

А. И. Землин

# НАЛОГОВОЕ ПРАВО

*Допущено Министерством образования Российской Федерации*

Москва  
ФОРУМ - ИНФРА-М  
2005

УДК336.1/.5(075.32)

ББК 67.402я723

351

*Рецензенты:*

доктор юридических наук, зав. кафедрой финансового и налогового права Российского нового университета профессор *А. Ю. Шумилов*;  
доктор юридических наук, профессор, зав. кафедрой  
государственно-правовых дисциплин Московского городского  
университета управления *А. В. Писарев*

Зевлин А. И.

351      Налоговое право: Учебник. — М.: ФОРУМ: ИНФРА-М,  
2005. — 304 с. — (Профессиональное образование).

ISBN 5-8199-0197-5 (ФОРУМ)

ISBN 5-16-002412-3 (ИНФРА-М)

В учебнике представлен материал по всем основным темам, предусмотренным программой по налоговому праву для юридических колледжей. В нем рассмотрены теоретические основы налогового права Российской Федерации: предмет, метод, источники, структура, анализируется система участников налоговых правоотношений, дается характеристика их правового положения, раскрываются вопросы осуществления налогового контроля и ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах; в кратком и систематизированном виде излагаются темы особенной части налогового права России.

Особое внимание уделено вопросам, имеющим практическое значение, а также пробелам и противоречиям правового регулирования налоговых отношений. Учтены существенные изменения, внесенные в налоговое законодательство России в последнее время, использованы материалы судебной и арбитражной практики.

Учебник может быть полезен для студентов, аспирантов и преподавателей юридических и экономических вузов и факультетов, а также практических работников и иных заинтересованных лиц.

Отражено официально опубликованное законодательство по состоянию на 1 января 2005 г.

УДК336.1/.5(075.32)

ББК 67.402я723

ISBN 5-8199-0197-5 (ФОРУМ)

ISBN 5-16-002412-3 (ИНФРА-М)

© А. И. Землин, 2005

© ИД «ФОРУМ», 2005

# Введение

Налоги являются главным инструментом перераспределения доходов и обеспечивают мобилизацию финансовых ресурсов. Вполне очевидно, что вопросы правового регулирования налогообложения в настоящее время относятся к числу наиболее актуальных в экономической и социальной жизни России.

Налоговое регулирование является одной из форм управления рыночной экономикой. Проведение рыночных преобразований в России невозможно без создания эффективной системы налогообложения.

Существенные изменения в российской системе налогообложения начались в 1990 г., но становление налоговой системы и регулирующего его законодательства продолжается и по сей день. В частности, с 1 января 1999 г. вступила в законную силу часть первая Налогового кодекса РФ, а с 1 января 2001 г. введена в действие часть вторая Кодекса, что, впрочем, не повлекло за собой стабилизации налогового законодательства. С 1 января 2005 г. вступил в силу ряд законов, существенно изменивших систему налогов и сборов, порядок исчисления и уплаты обязательных платежей, систему и компетенцию участников налоговых правоотношений.

Знание норм налогового права, наличие развитых навыков и умений их применения имеет важное значение не только для юристов и финансистов, практических работников, но и, как показывает практика, для всех категорий налогоплательщиков и иных обязанных лиц. Однако ознакомление с налоговым правом, глубокое его изучение связаны со многими трудностями: множественностью и противоречивостью действующих нормативных правовых актов; исключительной динамичностью регулируемых общественных отношений, а следовательно, и самого массива законодательства; значительностью доли подзаконного ведомственного нормотворчества; неразрешенностью многих проблем правового регулирования налоговых правоотношений.

Главная цель данного учебника состоит в том, чтобы дать заинтересованному читателю целостное представление о правовом регулировании налоговых правоотношений в России.

## **Список принятых сокращений**

АПК РФ — Арбитражный процессуальный кодекс РФ

БК РФ — Бюджетный кодекс РФ

БНА — Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти (до июля 1996 г. — Бюллетень нормативных актов министерств и ведомств (СССР, РСФСР, РФ))

ВВАС РФ — Вестник Высшего Арбитражного Суда РФ

Ведомости — Ведомость Верховного Совета (СССР, РСФСР), Ведомости Съезда народных депутатов РСФСР и Верховного Совета (СССР, РСФСР, РФ)

ГК РФ — Гражданский кодекс РФ

КоАП РФ — Кодекс РФ об административных правонарушениях

НК РФ — Налоговый кодекс РФ

САПП РФ — Собрание актов Президента и Правительства РФ

СЗ РФ — Собрание законодательства РФ

ТК РФ — Таможенный кодекс РФ

УК РФ — Уголовный кодекс РФ

УПК РФ — Уголовный процессуальный кодекс РФ

# **ОБЩАЯ ЧАСТЬ**

## **Глава I**

### **ПОНЯТИЕ**

### **И СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ**

#### **1.1. Возникновение и развитие налогообложения**

Налоги — одна из древнейших экономических и правовых категорий, определяющих взаимоотношение государства и налогоплательщиков. Являясь обязательными платежами в государственную казну, они представляют собой динамичную систему, развивающуюся во взаимодействии и взаимосвязи с экономическими и политическими процессами, происходящими в обществе на той или иной стадии его исторического развития.

Любому государству для реализации своих функций необходимы фонды денежных средств, основным источником формирования которых могут быть только средства, которые государство собирает со своих подданных посредством установления и взимания обязательных платежей в казну с граждан и организаций. Указанные платежи выражают обязанность частных лиц участвовать в формировании государственных централизованных финансовых ресурсов и в совокупности выступают важнейшим звеном финансовой политики государства. Объективная необходимость обобществления установленной государством доли частных имуществ в целях общественного потребления, т. е. процесса перераспределения доходов корпораций и частных лиц в государ-

## ОБЩАЯ ЧАСТЬ

ственную казну (публичные финансы) посредством налогов обоснована мыслителями древности<sup>1</sup>.

Налогообложение возникло и развивалось вместе с государством. На самых ранних стадиях государственной организации своеобразной формой налогообложения являлось жертвоприношение, устанавливаемое неписаным законом либо традицией. Так, в Пятикнижии Моисея сказано: «...И всякая десятина на земле из семени земли и из плодов принадлежит Господу».

По мере развития государства возникла «светская» десятина, которая взималась в пользу князей наряду с церковной десятиной. Данная практика существовала в течение многих столетий: от Древнего Египта до средневековой Европы. Например, в древнегреческих государствах в VII—VI вв. до н. э. представителями знати были введены налоги на доходы в размере одной десятой или одной двадцатой части доходов, что давало возможность аккумулировать средства на содержание наемных армий, строительство храмов, укреплений и тому подобные социально значимые цели.

В *Древнем Риме* первоначально его граждане облагались налогами только в военное время в соответствии со своими доходами. При этом сумма налога определялась каждые пять лет избранными чиновниками-цензорами, граждане же обязывались делать цензорам заявление о своем имущественном состоянии и семейном положении. В римских колониях вводились коммунальные налоги и повинности, величина которых также зависела от размеров состояния плательщика. В случае победоносных войн налоги уменьшались либо вовсе отменялись. Коммунальные же налоги с тех, кто проживал вне Рима, взимались постоянно.

Основными налогами в Древнем Риме были такие, как поземельный и единая подушная подать для жителей провинций. Существовали также и иные налоги: с оборота, налог на наследство и т. д.

Многие хозяйственные традиции Древнего Рима перешли к *Византии*. В ранневизантийскую эпоху до VII в. включительно

<sup>1</sup> Более подробно исторические аспекты налогообложения представлены в трудах: *Блоуг М.* Экономическая мысль в ретроспективе / Пер. с англ. М.: Дело, 1994; *Стиглиц Дж. Ю.* Экономика государственного сектора / Пер. с англ. М., 1997; *Черник Д. Г.* Налоги в рыночной экономике. М., 1997.

существовал 21 вид прямых налогов, а также чрезвычайные налоги на строительство флота, содержание воинских контингентов и ряд других. Чрезмерное налоговое бремя привело к сокращению налоговой базы и последующим финансовым кризисам.

Несколько позже стала складываться финансовая система *Древней Руси*. Основным источником доходов княжеской казны была дань, которая по сути представляла собой сначала нерегулярный, а затем все более систематический прямой налог, взимаемый либо «повозом», когда она привозилась в Киев, либо «полюдьем», когда князья или княжеские дружины сами ехали за ней. Косвенное налогообложение существовало в форме торговых и судебных пошлин. Так, пошлины взимались за перевоз через реку, за право иметь склады и пр. После татаро-монгольского нашествия основным налогом стал «выход», взимавшийся сначала баскаками — уполномоченными хана, а затем самими русскими князьями с каждой мужской души и со скота. Кроме «выхода», было еще несколько ордынских тягот, в результате чего взимание прямых налогов в казну самого Русского государства было уже невозможным, поэтому главным источником внутренних платежей стали пошлины. Уплата «выхода» была прекращена Иваном III (1440—1505) в 1480 г., после чего вновь началось создание финансовой системы Руси. В качестве главного прямого налога Иван III ввел «данные» деньги с черносошных крестьян и посадских людей, для определения размера которого служило «сошное письмо», предусматривавшее измерение земельных площадей и перевод полученных данных в условные податные единицы — «сохи». Соха как единица измерения была отменена лишь в 1679 г., когда единицей налогообложения стал двор. Помимо того, взимались иные налоги: «ямские», «пищальные», сборы на строительство укреплений и пр.

Косвенные налоги взимались через систему откупов, главными из которых были таможенные и винные. В середине XVII в. была установлена единая пошлина для торговых людей — 10 денег с рубля оборота. Большинство прямых налогов собирал Приказ большого прихода, однако одновременно с ним обложением населения занимались территориальные приказы, в связи с чем финансовая система России в XV—XVII вв. была чрезвычайно сложна и запутана. Несколько упорядочена она была в царствование Алексея Михайловича (1629—1676), создавшего в 1655 г. Счетный приказ, деятельность которого позволила довольно точно определить государственный бюджет.

## ОБЩАЯ ЧАСТЬ

*Европейские государства XVI—XVII вв.* практически не имели крупного постоянного налога, поэтому периодически парламенты выдавали разрешения правителям производить взыскания и вводить чрезвычайные налоги. Плательщиками налога обычно являлись люди, принадлежащие к третьему сословию. Государство не имело достаточного количества профессиональных чиновников, и в результате сборщиком налогов становился, как правило, откупщик. В Европе практиковался метод продажи с аукциона права взимания налога. В конце XVII—XVIII вв. в европейских странах стало формироваться административное государство, создавшее чиновничий аппарат и рациональную налоговую систему.

*Эпоха Петра I (1672—1725)* характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов из-за многочисленных войн, крупного строительства и пр. Для пополнения казны вводились все новые налоги (гербовый сбор, подушный налог с извозчиков и т. д.). Но в то же время был принят ряд мер для обеспечения справедливости налогообложения, была введена подушная подать. При Петре I были образованы двенадцать коллегий, из которых четыре заведовали финансовыми вопросами.

В последней трети XVIII в. в Европе активно разрабатывались проблемы теории и практики налогообложения. В этот же период создавалась теория налогообложения. Её основоположником считается шотландский экономист и философ А. Смит. В вышедшей в 1776 г. книге «Исследование о природе и причинах богатства народов» он сформулировал основные принципы налогообложения.

Именно в конце XVIII в. в европейских странах закладывались основы современного государства, проводящего активную экономическую, в том числе финансовую и налоговую, политику.

На протяжении XIX в. в России главным источником доходов оставались государственные прямые (подушная подать и оброк) и косвенные (акцизы) налоги. Отмена подушной подати началась с 1882 г. Кроме государственных прямых налогов, существовали земские сборы, специальные государственные сборы и пошлины. В 80-х гг. XIX в. начало внедряться подоходное налогообложение.

В период 1874—1913 гг. политические и экономические процессы, происшедшие в связи с освобождением крестьян, инициировали развитие полной рыночной экономики. Ранее не правоспособные крестьяне в этот период становятся активными

участниками гражданских правоотношений, получают право продавать, покупать, заключать сделки. Располагавшиеся в одном селении, в ближайших поселках или хуторах, крестьянские хозяйства составляли «сельское общество», а органами власти были общественные сельские управления — сельские сходы. Ведению сельского схода подлежали дела, касающиеся налогообложения и взыскания налогов. Сельский староста «наблюдал за исправным отбыванием крестьянами податей и всякого рода повинностей как казенных, земских и мирских, так и оброка или сдельной повинности в пользу помещика, собирал сии подати и оброки в тех обществах, где не будет особых сборщиков».

Переход от подворного обложения без учета доходов к системе индивидуального налогообложения явился очередным шагом к индивидуальному налогообложению в зависимости от величины получаемого и имеющегося дохода. Стали вводиться новые рыночные налоги, начало которым положили земские налоги.

Таким образом, период от второй половины XIX в. до 1917 г. можно рассматривать как этап налоговой реформы и становления российской налоговой системы. Оно шло медленно, многие законы внедрялись десятки лет. Большинство специалистов считают, что население страны, предприниматели (при всех трудностях и издержках) имели ясные перспективы и были достаточно свободны для любых начинаний. Налогообложение было разумным, выдержанным в духе нравственных критериев приличия, а власть и государственный аппарат не слишком обременительными.

Однако развитие России было прервано сначала Первой мировой войной, приведшей к таким неблагоприятным для экономики последствиям, как увеличение бумажно-денежной эмиссии, повышение сборов, налогов, акцизов, падение покупательной способности рубля, уменьшение золотого запаса, увеличение внутреннего и внешнего долгов и пр., а затем Февральской и Октябрьской революциями 1917 г.

Основным источником доходов казны в этот период были эмиссия и контрибуция, что отнюдь не способствовало налаживанию хозяйства.

После Октябрьской революции 1917 г. теоретические основы российского налогового права и общепризнанная теория налогов были либо не востребованы, либо подвергнуты значительному извращению.

В дальнейшем финансовая система России продолжала эволюционировать в направлении, противоположном процессу об-

щемирового развития, все более переходя от налогов к административным методам изъятия прибыли предприятий и перераспределения финансовых ресурсов через бюджет страны.

## 1.2. История и тенденции развития отечественной налоговой системы

Первые годы советской власти были годами разрушения налоговой системы России. Налоговые связи предприятий с бюджетом, существовавшие в 20-х гг., были заменены неформальным, ненормированным распределением прибыли, гибкое многообразное обложение с оборота сменилось гипертрофированным акцизом, налоговые и иные изъятия сосредоточились во взаимоотношениях предприятий с бюджетом<sup>1</sup>. При отсутствии единых правовых норм все гражданские вопросы решались на основе либо старых норм, либо принципа «революционной целесообразности».

В это время налоговая политика государства фактически сводилась лишь к принудительному взиманию *натурального сбора* с крестьянства. Характерной чертой этого периода стала трудовая повинность, которую можно рассматривать как своеобразный *трудовой налог*. В первые месяцы диктатуры пролетариата трудовая повинность была обязательна только для представителей буржуазии, однако вскоре принцип принудительного труда был распространен и на другие слои общества. Все трудоспособные и неработающие на этот момент женщины и мужчины от 16 до 55 лет были обязаны встать на учет в отделах распределения рабочей силы, где им давали направления на любую работу по усмотрению этих отделов. Эта обязанность была провозглашена в Декларации прав трудящегося и эксплуатируемого народа, а позже включена и в Конституцию РСФСР 1918 г.<sup>2</sup>

Определенный этап налаживания финансовой и налоговой системы наступил после провозглашения нэпа. Появились иностранные концессии, была разработана система налогов, займов,

<sup>1</sup> Общая экономическая теория / Под ред. В. И. Видяпина. М., 1995. С. 507.

<sup>2</sup> См.: Тимошина Т. М. Экономическая история России: Учебное пособие. М., 1998. С. 216.

кредитных операций. Для периода нэпа были характерны «двойное обложение и дестимулирующие налоги»<sup>1</sup>. С 21 ноября 1921 г. были введены трудовые и гужевые налоги, которые также выплачивались в натуральной форме. Особенностью налогообложения в первые годы нэпа было неденежное обложение, чему причиной были слабость налогового аппарата Народного комиссариата финансов, «а также текучесть населения и трудность выявления в этот период налогоплательщика»<sup>2</sup>. В течение 1923 г. была проведена реформа обложения крестьянства и установлен единый сельскохозяйственный налог, введены промысловый и подоходный налоги, налог на сверхприбыль, налог с наследств и дарений, гербовый сбор. В этот период налоги определялись как «принудительные сборы, взимаемые государством или уполномоченными им публично-правовыми органами в силу права верховенства, без какого-либо эквивалента со стороны государства на основании изданного закона и идущие на покрытие общегосударственных потребностей»<sup>3</sup>. Необходимость увеличения налоговых поступлений привела к широкому развитию *косвенного налогообложения*, введению акцизов на табак, спички, спиртные напитки, пиво, мед, квас, минеральные воды, чай, кофе, сахар, соль, дрожжи, свечи, керосин и смазочные масла, резиновые галоши и текстильные изделия. Доля косвенных налогов среди всех денежных налогов в этот период составляла 48,7 %.

Политика отказа от нэпа и рыночных отношений привела к необходимости новой налоговой реформы. Значимый этап в перестройке налоговой системы связан с налоговой реформой 1930 г., которая проводилась в соответствии с постановлением ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г. Была изменена система платежей в бюджет и введена двухканальная система изъятия, большая часть налоговых платежей сконцентрировалась в налоге с оборота, объединившем 53 платежа. Если до 1930 г. в казну государства поступало примерно 80 налогов, то после налоговой реформы осталось около 20.

В годы третьей пятилетки в действующую систему взимания налога с оборота был внесен ряд упрощений и изменений. В ча-

<sup>1</sup> Налоги и налоговое право / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 28.

<sup>2</sup> Кутыгина Г. А. Становление советской налоговой системы в период нэпа. М., 1990. С. 17.

<sup>3</sup> Соболев М. Н. Очерки финансовой науки. Пг., 1925. С. 61.

стности, было сокращено количество ставок налога с оборота, отменены бюджетные наценки и бюджетные разницы по некоторым промышленным товарам, но, несмотря на это, поступления от налога с оборота на долгие годы стали основным доходным источником государственного бюджета.

Жесточайшая централизация финансовых ресурсов с целью подчинения центру региональных экономических интересов началась с принятия постановления ЦИК и СНК СССР от 21 декабря 1931 г. «О республиканских и местных бюджетах». Региональные бюджеты были переведены с собственной доходной базы на формирование подавляющей части доходов за счет ежегодно устанавливаемых отчислений от общесоюзных государственных налогов и доходов.

Послевоенный период в СССР характеризовался постепенным сворачиванием налогообложения и заменой налогов иными доходными источниками. Основным же налоговым платежом того времени являлся *налог с оборота*, поступления от которого составили в 1954 г. около 41 % в составе доходной части бюджета<sup>1</sup>.

Тенденция к ликвидации налогов в социалистическом обществе прослеживается достаточно четко, о чем свидетельствует принятие Закона СССР от 7 мая 1960 г. «Об отмене налогов с заработной платы рабочих и служащих». Согласно Указу Президиума Верховного Совета СССР от 22 сентября 1962 г. сроки освобождения рабочих и служащих от налогов с заработной платы были перенесены, а затем эта идея была вовсе забыта.

В период с 1961 по 1990 гг. в экономической области была предпринята попытка проведения реформы по оживлению промышленного производства. Были введены некоторые элементы рынка: в октябре 1965 г. были приняты постановления «Об улучшении планирования и стимулирования производственной экономики» и «О государственном производственном предприятии при социализме». К минимуму было сведено число обязательных показателей, введены новые: стоимость реализованной продукции, общий фонд заработной платы, общая сумма централизованных капиталовложений. Часть доходов оставалась в распоряжении предприятий. Вместе с тем отчисления от прибыли в государственный бюджет не ограничивались установленными нормативами, в него отчислялся «свободный

<sup>1</sup> См.: Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955. С. 17.

остаток прибыли», то есть часть прибыли, оставшаяся после отчислений в бюджет, вышестоящим органам и в фонды экономического стимулирования предприятий.

Во времена «оттепели» налогообложение и налоговое законодательство не претерпело существенных изменений. Налоги с городского населения, не имевшего иных доходов, кроме заработной платы, работающих преимущественно на государственных предприятиях, сводились к подоходному налогу. Налоговая система потеряла всякий смысл для целей формирования государственного бюджета.

Существенным этапом в совершенствовании системы взаимоотношений предприятий с государственным бюджетом был переход к так называемому полному хозяйственному расчету и самофинансированию. Его отличием было то, что порядок распределения прибыли приобретал нормативный характер: не часть, а вся прибыль предприятий распределялась по утвержденным вышестоящими органами экономическим нормативам. Одновременно признавалось равенство интересов предприятия и государства при распределении прибыли, поскольку нормативы формировались с учетом потребностей предприятий в средствах не только на простое, но и на расширенное воспроизводство, а также на содержание социально-бытовой сферы и жилищное строительство.

Таким образом, уже с первых лет существования советского государства взимались подоходный налог с граждан, налог на одиноких и малосемейных граждан, налог с оборота, сельскохозяйственный налог, налог со строений, налог со зрелищ, подоходный налог с организаций потребительской кооперации, колхозов, налог с владельцев транспортных средств и др. Кроме них, существовали и иные формы платежей: нормативные отчисления от прибыли, плата за фонды и нормируемые оборотные средства, фиксированные (рентные) платежи, свободный остаток прибыли и др.

Отечественная налоговая система была возрождена с принятием Закона РСФСР от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». Реформа проводилась в условиях конкретной политической, экономической и социальной ситуации, ее основной целью было увеличение поступлений в бюджет за счет увеличения числа федеральных налогов, налогов субъектов РФ и местных налогов, а также повышения ставок налогообложения.

Высокий уровень инфляции, структурные изменения в экономике страны обуславливали нестабильность налогового законодательства, отмену одних и появление новых налогов. Практика показала необходимость кардинальной перестройки бухгалтерского учета во всех сферах хозяйствования, применительно к условиям рыночной экономики и действующей системы налогообложения. К числу недостатков последней относилось использование начисляемых в зависимости от выручки предприятий «оборотных» налогов, неточность и неоднозначное толкование многочисленных нормативных актов Госналогслужбы России, наличие многочисленных льгот и налоговых освобождений, а также сравнительная легкость и безнаказанность невыполнения налоговых обязательств плательщиками.

Система налогообложения этого периода имела ярко выраженный фискальный характер, что обуславливало постоянный рост налоговой нагрузки на законопослушных налогоплательщиков, рост масштабов теневой экономики. Многочисленные поправки, вносимые в налоговое законодательство, решали лишь отдельные частные вопросы и не меняли его основ. Все это негативно сказывалось на экономическом развитии страны.

Введение налогов осуществлялось на основе не только законов, но и подзаконных актов. Так, Указом Президента РФ 1993 г. «О некоторых изменениях в налогообложении и во взаимоотношениях бюджетов различных уровней» (в настоящее время утратил силу) были дополнительно введены специальный налог с предприятий для финансовой поддержки важнейших отраслей народного хозяйства и обеспечения устойчивой работы предприятий этих отраслей и транспортный налог с предприятий. Фактически этот налог являл собой пример *чрезвычайного налогообложения*. Допускалось также установление налогов, не предусмотренных федеральным законодательством. Согласно Указу Президента РФ от 22 декабря 1993 г. «О формировании республиканского бюджета Российской Федерации и взаимоотношениях с бюджетами субъектов Российской Федерации в 1994 году»<sup>1</sup> органам власти субъектов РФ и органам местного самоуправления было предоставлено право дополнительно устанавливать и вводить без ограничения любые налоги. В результате только к 1994 г. было введено дополнительно сверх предусмотренных в Законе «Об основах налоговой систе-

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1993. № 52. Ст. 5074.

мы в Российской Федерации» более 70 видов региональных и местных налогов<sup>1</sup>.

Таким образом, на первом этапе налоговой реформы сложился качественно новый механизм финансовых отношений предприятий и государства. В то же время введенный в действие налоговый механизм оказался структурно деформированным и неэффективным, он до сих пор не только не способствует преодолению кризисных явлений, но, напротив, во многом усиливает их.

До 1 января 1999 г. главным рамочным налоговым законом являлся Закон РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации». В нем были определены структура и общий механизм функционирования налоговой системы, установлены перечень налогов и сборов, порядок их исчисления и взимания, обозначены обязанности и ответственность налоговых органов и налогоплательщиков. С 1 января 1999 г. этот закон утратил силу, за исключением п. 2 ст. 18, ст. 19–21.

Второй этап становления системы налогообложения в России связан с вступлением в действие с 1 января 1999 г. части первой и с 1 января 2001 г. части второй НК РФ. В настоящее время Кодекс составляет основу законодательства о налогах и сборах, устанавливая принципы построения налоговой системы, права и обязанности субъектов налоговых правоотношений и т. п.

Часть первая НК РФ формирует базовые моменты налогообложения в стране: состав и структуру налогового законодательства, условия его применения и согласованности с нормативными законодательными актами других отраслей права, дает определения налогов и сборов, принципы их деления на федеральные, региональные и местные, устанавливает их перечень. Соответствующие статьи части первой НК РФ характеризуют участников налоговых отношений, их права и обязанности, виды налоговых нарушений и применяемые санкции.

Часть вторая НК РФ фактически является сводом федеральных законов, каждый из которых определяет порядок исчисления и взимания того или иного налога, предусмотренного системой налогообложения в России. С 1 января 2001 г. вступили в действие главы, регулирующие взимание налога на добавленную

<sup>1</sup> См.: Черник Д. Г. Проблемы налогообложения на современном этапе // *Налоги в рыночной экономике*. М., 1993. С. 5.

стоимость (гл. 21), акцизов (гл. 22), налога на доходы физических лиц (гл. 23) и единого социального налога (гл. 24); с 1 января 2002 г. — гл. 25 «Налог на прибыль организаций», гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых», который объединил несколько ранее действовавших налогов, взимаемых с недропользователей, гл. 27 «Налог с продаж» (в настоящее время утратила силу) и разд. VII «Специальные налоговые режимы» в части гл. 26' «Единый сельскохозяйственный налог».

С 1 января 2003 г. введены в действие новые редакции гл. 26<sup>2</sup> «Упрощенная система налогообложения для субъектов малого предпринимательства», гл. 26<sup>3</sup> «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности», гл. 28 «Транспортный налог», объединивший ранее действовавшие налог на имущество физических лиц в части обложения водно-воздушных транспортных средств и налог с владельцев транспортных средств, регулировавшийся Федеральным законом «О дорожных фондах».

С 1 января 2004 г. вступили в действие гл. 25' «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов», гл. 29 «Налог на игорный бизнес», гл. 30 «Налог на имущество организаций». Глава 26<sup>1</sup> «Система налогообложения для сельскохозяйственных производителей (единый сельскохозяйственный налог)» действует с 1 января 2004 г. в новой редакции (Федеральный закон от 11 ноября 2003 г. № 147). Кроме того, внесены изменения в механизм исчисления и взимания налога на добавленную стоимость, акцизов, налога на доходы физических лиц, налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых, налогообложение малого бизнеса.

С 1 января 2005 г. вступили в действие гл. 25<sup>2</sup> «Водный налог», 25<sup>3</sup> «Государственная пошлина», 31 «Земельный налог».

### **1.3. Роль налогообложения в социально-экономической жизни страны**

Налогообложение — это определенная совокупность экономических (финансовых) и организационно-правовых отношений, складывающихся на базе объективного процесса перераспределения преимущественно денежной формы стоимости, и выражающая со-

**бой одностороннее, безэквивалентное, принудительно-властное изъятие части доходов корпоративных и индивидуальных собственников в общегосударственное пользование.**

Данное определение раскрывает первопричину существования налоговых отношений — необходимость перераспределить часть доходов для удовлетворения общенациональных потребностей<sup>1</sup>.

Налоги являются необходимым звеном экономических отношений в обществе с момента возникновения государства, развитие и изменения форм которого неизменно сопровождаются преобразованием налоговой системы. В современном обществе *налоги — основной источник доходов государства*. Кроме того, налоги используются для экономического воздействия государства на общественное производство, его динамику и структуру, на развитие научно-технического прогресса. Являясь фактором перераспределения национального дохода, налоги призваны гасить возникшие «сбои» в системе распределения, а также стимулировать развитие той или иной формы деятельности.

*Налоговая политика — основной инструмент государственного регулирования экономики*, поскольку предусматривает финансовое воздействие на предпринимательство. Осуществляя это воздействие, государство преследует следующие цели: достижение постоянного устойчивого экономического роста; обеспечение стабильности цен на основные товары и услуги; обеспечение полной занятости трудоспособного населения; обеспечение минимального уровня доходов населения; создание системы социальной защищенности граждан, в первую очередь пенсионеров, инвалидов, многодетных семей; равновесие во внешнеэкономической деятельности.

Помимо этого, *нормально функционирующая налоговая система является одним из средств борьбы с теневой экономикой*, поскольку уплата налога с того или иного дохода означает признание его легальности, законности, в то время как наличие дохода, укрываемого от налогообложения ввиду его незаконности, преследуется государством.

Как мировой, так и отечественный опыт свидетельствуют о преимуществах налоговой системы перед любой иной формой изъятия части доходов граждан и предприятий в государствен-

<sup>1</sup> Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 1998. С. 34.

ный бюджет. Одно из этих преимуществ — правовой характер налогов. Их состав, ставки и санкции определяются не министерствами и ведомствами, даже не правительствами, а принятыми парламентами законодательными актами.

Переход от нормативов отчислений от прибыли в бюджет к налогам означает также демократизацию экономической жизни страны, поскольку перед налогом все равны: дифференциация ставок налогов проводится по экономическим, социальным, региональным категориям плательщиков, но никак не по отдельным физическим лицам или предприятиям, т. е. ставка налога может зависеть от категории, к которой относится плательщик, но она не зависит и в принципе не может зависеть от конкретного плательщика. Фиксированный размер ставок и их относительная стабильность способствуют развитию предпринимательской деятельности, так как облегчают прогнозирование ее результатов.

Таким образом, налоги органически вписываются в систему экономических отношений, основанную, прежде всего, на действии закона стоимости. При разумных ставках налоги являются средством сочетания интересов предпринимателей, граждан и государства, общества в целом. Бюджетно-налоговые отношения представляют собой единый комплекс объективных взаимосвязей. Прочную научно-практическую основу исследование внутренних и внешних взаимосвязей бюджетно-налоговых проблем получило благодаря Ф. Кенэ, разработавшему ещё в XVII в. знаменитую экономическую таблицу, которая позволяла с системных позиций подойти к фазам воспроизводства<sup>1</sup>. В своих работах он сформулировал зависимость между производством и обложением. Позже зависимость между обложением и доходами государства математически установил А. Лаффер<sup>2</sup>. Современные авторы, рассуждая о проблемах налогового гнета, ссылаются именно на его труды. Отмечается, что тяжесть налогообложения должна анализироваться прежде всего с воспроизводственных позиций и с позиций оценки стимулирующего (антистимулирующего) воздействия налогообложения на производство<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Подробнее см.: *Бартенев С. А.* Экономические теории и школы (история и современность). Курс лекций. М., 1996.

<sup>2</sup> См.: *Блауг М.* Указ. соч.

<sup>3</sup> См.: *Юткина Т. Ф.* Указ. соч. С. 52.

Налогообложение как законодательно оформленный процесс обобществления части совокупного дохода общества — категория не только экономическая, но и социально-политическая. Оно включает в своей основе при благоприятных условиях общественно-политического развития элементы экономического стимула, регулятора воспроизводственных экономических и социально-политических тенденций в обществе. Система налогообложения в этом смысле характеризовалась как страховая защита граждан<sup>1</sup>.

Под эффективностью системы налогообложения в широком смысле понимается ее способность выполнять возложенные на нее функции. Это означает, что налоговая система может быть признана эффективной лишь в том случае, если она отвечает следующим общим (основным) требованиям:

- обеспечивает поступление налогов в бюджет в объемах, достаточных для выполнения государством своих экономических, социальных и общественно-политических функций;
- обеспечивает финансовые условия для возобновления воспроизводственных процессов на расширенной основе (это требование означает, что средства, остающиеся после уплаты налогов, должны быть достаточными для сохранения и развития производства в реальном секторе экономики);
- способствует решению наиболее важных общегосударственных задач, определенных в социально-экономической политике государства в качестве приоритетных и нашедших соответствующее отражение в налоговом законодательстве.

Эффективность в узком смысле — это оптимальные внутрисистемные характеристики, свидетельствующие о наличии высоких потенциальных возможностей для выполнения налогами своих функций. Наиболее важными внутрисистемными характеристиками, предопределяющими эффективность или неэффективность налоговой системы, являются:

- общий уровень налогообложения (удельный вес налогов в валовом национальном продукте);
- соотношения прямых и косвенных налогов; налогов с физических и юридических лиц;
- устойчивость (стабильность) налогового законодательства;

<sup>1</sup> См.: *Бартенев С. А.* Указ. соч.

- роль отдельных видов налогов и налоговых групп в формировании доходов бюджета;
- дифференциация ставок налогообложения и ее обоснованность;
- система льгот и ее соответствие приоритетам социально-экономической политики государства и интересам налогоплательщиков;
- характер системы санкций;
- уровень сложности расчета налогооблагаемой базы;
- наличие лазеек для ухода от налогообложения;
- качественный уровень налогового законодательства и т. д.<sup>1</sup>

Недооценка и соответственно недоиспользование возможностей налогообложения снижают его эффективность, препятствуют определению оптимальных критериев функционирования и развития национальной налоговой и финансовой системы страны в целом.

### Вопросы для самоконтроля

1. Что понимают под налогообложением?
2. Каковы предпосылки возникновения налогообложения?
3. Каковы основные признаки налогообложения?
4. Какие древнейшие формы налогообложения вам известны?
5. В чем заключается сущность налогообложения?
6. Какие основные этапы развития налогообложения вам известны?
7. Какие, по вашему мнению, тенденции характерны для развития системы налогообложения в России?
8. В чем проявляется социально-экономическое значение налогообложения?

<sup>1</sup> См., например: *Юткина Т. Ф.* Указ. соч. С. 31—54.

## Глава II

# ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НАЛОГОВ

### 2.1. Понятие налога и иных обязательных платежей

При утверждении законодательным образом конкретных налоговых форм, под которыми, в первую очередь, понимаются состав и структура налоговой системы, особое значение имеет однозначная трактовка понятий «налог», «пошлина», «сбор», «цена за предоставляемые государством услуги». Это имеет не только теоретическое, но и практическое значение, поскольку различия между ними оказывают существенное влияние на эффективность действия налогового режима, распределение налоговой нагрузки. Различия также важны и для осуществления юридических доктрин в рамках единой налоговой системы.

В российской практике эти понятия часто смешиваются либо подменяются, что недопустимо при решении проблем создания объективной системы взаимоотношений плательщиков с государством, базирующейся на равенстве экономических интересов и паритете разных форм собственности. Различать эти понятия необходимо еще и потому, что к ним применяются различные правовые режимы. Так, в ст. 17 НК РФ определены общие правила установления налога, существенно отличающие его от сборов и других платежей. Если же сбор имеет все формальные признаки налога, он считается незаконным.

В зависимости от сущности, предназначения, порядка формирования и взимания все обязательные платежи можно разделить на три основные группы: *налоги, сборы и пошлины*. Помимо того, в налоговедении применяются такие термины, как «парафискалитет», «цена за предоставляемые государством услуги» и др.

Определение понятия налога, выявление его признаков является важной задачей, поскольку имеет целью вскрыть сущность и характерные особенности правоотношений, складываю-

щихся в процессе функционирования системы налогообложения. Кроме того, в отличие от остальных видов платежей налог имеет установленные и предусмотренные законом особенности, чем и определяется особый механизм его взимания. Поэтому в понятие «налог» должны быть заложены отличительные элементы, позволяющие определить его место среди других платежей в бюджет.

В Законе РФ «Об основах налоговой системы» 1991 г. не проводилось четкой грани между налогом и другими платежами. Согласно ст. 2 данного Закона под налогом, сбором, пошлиной и другими платежами понимался обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами.

Действующий в настоящее время НК РФ содержит в ст. 8 более сбалансированное определение налога: «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».

В связи с этим большинство авторов пользуются легальным определением, содержащимся в НК РФ, отмечая его преимущества по сравнению с ранее действовавшим<sup>1</sup>.

Ряд авторов вполне основательно указывает на то обстоятельство, что с юридической точки зрения формулировка «в форме отчуждения собственности» противоречит нормам Конституции РФ, в ч. 3 ст. 35 которой говорится: «Никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения». Отмечается также, что с точки зрения судебной процедуры взимание налогов в форме отчуждения собственности влечет за собой предварительное представление налогоплательщику равноценного возмещения, что, в свою оче-

<sup>1</sup> См., например: *Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Налоговое право: вопросы и ответы. 3-е изд., испр. и доп. М., 2001. С. 6; *Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой.* М., 2001. С. 277.

редь, противоречит такому признаку налога, как индивидуальная безвозмездность<sup>1</sup>.

О. В. Старовойтова предположила, что законодатель, по-видимому, имел в виду передачу части собственности в пользу государства<sup>2</sup>.

Сущность налога проявляется в единстве, взаимопереплетении его функций: фискальной и регулирующей.

*Фискальная функция* связана с взиманием части доходов физических лиц и организаций с целью формирования средств в государственном бюджете и во внебюджетных фондах. Эти средства расходуются на социальную сферу, хозяйственные нужды, обеспечение безопасности страны, содержание государственного аппарата и организаций непроизводственной сферы, вообще не имеющих собственных доходов, но необходимых обществу, а также на реализацию других государственных программ.

Другой важнейшей функцией в рыночной экономике является *регулирующая*. Английский экономист Дж. Кейнс (1883—1946), разработавший концепцию государственного вмешательства в экономику, считал, что налоги существуют исключительно для регулирования экономических отношений<sup>3</sup>. Дело в том, что эффективно функционирующая рыночная экономика — это регулируемая экономика, и центральное место в системе регулирования принадлежит налогам, поскольку с их помощью государство воздействует на общественное производство, достигая определенных целей в экономической политике.

Налоговая политика должна быть направлена в первую очередь на регулирование производства, а также стимулирование развития отраслей, способствующих внедрению инноваций и повышению степени научно-технического развития страны. В то же время она позволяет ограничить развитие тех производственных процессов, которые на данном этапе являются нецелесообразными. Кроме того, с помощью налогов можно регулировать доходы и качество жизни населения, ограничивая высокий уро-

<sup>1</sup> См., например: Налоговое право: Учебное пособие для вузов / Под ред. М. М. Рассолова, Н. М. Коршунова. М., 2001. С. 32.

<sup>2</sup> *Отчуждать* — передавать (имущество) в пользу другого лица, организации, государства (см.: *Ожегов С. И.* Словарь русского языка. 23-е изд. М., 1991. С. 482).

<sup>3</sup> См.: *Кейнс Дж.* Общая теория занятости, процента и денег. М., 1978. С. 364-365.

вень доходов отдельных граждан и поддерживая необходимый жизненный уровень остальных. Налоги являются также элементом регулирования демографических процессов, молодежной политики и иных социальных сфер. Кроме того, во все времена налоги не только наполняли казну, но и защищали национальных промышленников и торговцев, поддерживали их конкурентоспособность на рынке. Так, еще в 1653 г. в России был издан Торговый устав, определивший внешнюю таможенную пошлину в размере 8 или 10 денег с рубля, т. е. 4 или 5 % процентов. Иностранцы, помимо этого, должны были платить еще таможенную пошлину — 12 денег с каждого рубля ввозимых и вывозимых товаров и дополнительно проездную пошлину — 4 деньги с рубля.

В определении налога как правовой категории надлежит выделить отличительные признаки налога, присущие исключительно ему, образующие его своеобразие, придающие ему категориальную самостоятельность. К таким признакам, в частности, относятся: *обязательность (принудительность)*, *безвозмездность*, *безвозвратность (безэквивалентность)* налогов и др.

*Обязательность* означает, что каждый обязан уплачивать законно установленные налоги (ст. 57 Конституции РФ). Налоговые обязательства возникают у налогоплательщика автоматически, если он попадает под комплекс определенных признаков, указанных в законе. Эти отношения не зависят от воли участвующих сторон, но законодательство должно основываться на признании всеобщности и равенства плательщиков перед законом. Иначе налицо верховенство законодательной власти в установлении налогов (ст. 57, 71, 76, 105 и 106 Конституции РФ).

Уплата налогов является обязанностью и не дает никаких оснований для предъявления налогоплательщиком прав на какое-либо возмещение, т. е. на встречное исполнение обязательств со стороны государства. Не меняет сути налоговых отношений и то обстоятельство, что суммы, уплаченные в бюджет в виде налогов, в конечном счете, возвращаются налогоплательщикам в той или иной форме, хотя это и создает видимость возмездности налогов. Даже в тех случаях, когда налогоплательщики получают денежные средства из бюджета, между обязанностью платить налоги и правом на получение бюджетных средств не существует взаимозависимости. Таким образом, *безвозмездность* означает, что существование у налогоплательщика обязательства по передаче части своей собственности государству не влечет за собой обязательства у государства дать, сделать, пре-

доставить что-либо взамен именно ему. Поскольку государство обеспечивает жизнедеятельность всего общества, постольку перед конкретным налогоплательщиком оно не имеет никаких обязательств.

*Безвозвратность* предполагает, что при уплате налогов право собственности на часть денежных средств переходит от налогоплательщиков к государству. Причем переход права собственности на сумму налога является абсолютным и не порождает у государства обязательств по возврату этой суммы или ее эквивалента. Возврат налогов осуществляется лишь в случаях излишней уплаты либо излишнего, а также неправомерного взыскания.

В числе юридических признаков налога также выделяются публичность; законность установления; процедурный характер взимания; принудительность изъятия.

Таким образом, анализ существенных признаков налога дает основания предложить следующее его определение.

**Налог — это обязательный, индивидуально безвозмездный денежный платеж, установленный в соответствии с НК РФ и взимаемый в соответствии с актами законодательства о налогах в государственный или местный бюджет с обязанных лиц в целях обеспечения социально-экономического развития национально-государственных, административно-территориальных образований и общества в целом.**

Наряду с налогами в структуре налоговой системы определенное место занимают платежи неналогового характера: пошлины и сборы. Цель их взыскания состоит в покрытии издержек отдельных государственных учреждений (судов, паспортных столов и др.).

Неналоговые платежи отличаются тем, что:

- во-первых, сборы и пошлины взимаются государственными и местными органами за оказание законно установленных услуг или предоставление определенного права. Эти платежи не являются элементами услуги, хотя уплачиваются в связи с ее оказанием. Они также не являются ценой услуги, поскольку их можно отменить, а органы (учреждения), собирающие эти платежи, будут продолжать заниматься своей основной деятельностью;
- во-вторых, эти платежи взимаются, как правило, с тех лиц, которые свободно, по собственному желанию, вступают в

правовые отношения с соответствующим органом (учреждением) по вопросам получения нужных им услуг<sup>1</sup>;

- в-третьих, сбор может иметь возвратный характер<sup>2</sup>.

Согласно ст. 8 НК РФ под *сбором* понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий. Понятие «сбор» — не новое для налогового законодательства, но впервые в НК РФ дается не только его определение, но и характерные признаки.

В отличие от налога в понятии сбора отсутствует признак принудительного (индивидуально-безвозмездного) характера взимания. Напротив, поскольку уплата его влечет за собой совершение государственными органами, органами местного самоуправления или иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий), появляется признак частичной возмездности, наличие права встречного удовлетворения.

Кроме того, при уплате сбора всегда присутствуют специальная цель и специальные интересы. Цель взыскания пошлины или сбора (пошлинный принцип) состоит лишь в покрытии издержек учреждения, в связи с деятельностью которого взыскивается пошлина: без убытка, но и без чистого дохода. Но этот принцип далеко не всегда соблюдается на практике. Довольно часто размеры платежей превышают связанные с услугой расходы. Мало того, в ряде случаев не платеж устанавливается ради покрытия расходов, а само действие (услуга) признается обязательным ради взыскания платежа. В России это утверждение справедливо, например, в отношении установления различных регистраций, лицензирования и т. п.

Хотя пошлины и сборы взимаются в связи с оказанием индивидуальных услуг, их не следует путать с договорными плате-

<sup>1</sup> Исключением является государственная пошлина, относимая на ответчика при удовлетворении судебного иска помимо или против его воли.

<sup>2</sup> Например, судебная госпошлина, возвращаемая при выигрыше дела.

жами и платежами по гражданско-правовым обязательствам. Это денежные повинности, взимаемые в индивидуальном порядке в связи с услугой публично-правового характера. Следует особо подчеркнуть, что пошлины или сборы выплачиваются не за услугу, а в связи с услугой, причем той, которую оказывает государственный орган, действуя в общих интересах, реализуя свои государственно-властные функции.

Следует иметь в виду, что из перечня налогов и сборов, установленных НК РФ, исключены таможенные платежи, таможенная пошлина.

В теории и практике налогообложения используются и иные термины. Так, в начале 30-х гг. XX в. появились и обрели широкое распространение в международном законодательстве платежи, получившие название *парафискалитетов*. Под ними, в частности, понимают сбор, устанавливаемый с учетом экономических или социальных интересов в пользу юридических лиц публичного или частного права, не являющихся центральными органами государственной власти и местной администрации (сборы на благоустройство территории, взносы в фонд жертв экологических катастроф и т. д.). Парафискалитет устанавливается для финансирования определенных мероприятий, тогда как налоговые поступления могут покрывать любой утвержденный в законе государственный расход. Отмечается, что налоги отличаются от парафискалитетов законодательным оформлением, а также иными особенностями. При этом именно юридические признаки налогов позволяют сформулировать принципы их установления и взимания, несвойственные обязательным парафискальным платежам<sup>1</sup>. Примером парафискальных платежей могут служить *третейские сборы*, идущие на покрытие общих расходов, связанных с деятельностью третейского суда для разрешения экономических споров при Торгово-промышленной палате Российской Федерации.

**Квазиналогами** именуют обязательные платежи, у которых отсутствует какой-либо юридический признак налога, например индивидуальная безвозмездность, принудительность взимания или предусмотренность в налоговом законе. К таковым относят-

<sup>1</sup> См., например: Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997; Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995.

ся патентная пошлина, консульский сбор, портовый сбор, паракскалитет и др.<sup>1</sup>

*Патентная пошлина* не предусмотрена налоговым законом. Патентные пошлины уплачиваются в патентное ведомство за совершение юридически значимых действий, связанных с патентом. При этом перечень действий, за совершение которых взимаются патентные пошлины, их размеры и сроки уплаты, а также основания для освобождения от их уплаты, уменьшение их размеров или возврата пошлин, устанавливаются Правительством РФ.

*Консульские сборы* взимаются за консульские действия и иные консульские услуги, предоставляемые гражданам и юридическим лицам в соответствии с тарифом, утвержденным Министерством иностранных дел РФ.

*Портовые сборы* также фактически представляют собой государственные регулируемые тарифы, взимаемые за услуги, оказываемые судам в морских торговых портах Российской Федерации. К регулируемым портовым сборам относятся: корабельный, маячный, канальный, причальный, якорный, экологический, лоцманский и навигационный. Полученные от уплаты портовых сборов средства используются на ремонт, развитие и строительство портовых сооружений и объектов.

## 2.2. Классификация налогов

Налоги имеют сложную иерархию и классификацию. Виды налогов выделяются по различным основаниям: по типу, каналам поступления, видам плательщиков, по налоговой базе, принципам установления, периодичности и т. д.

Налоговые кодификаторы позволяют получать оперативную информацию о ходе исполнения доходов бюджета, своевременно регулировать этот процесс, проводить налоговый контроль и принимать меры по результатам налоговых проверок<sup>2</sup>.

Классификация налогов по существенным признакам позволяет определить роль каждого налога и налоговой группы в составе доходных источников консолидированного федерального

<sup>1</sup> См.: Кучеров И. И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 40-41.

<sup>2</sup> См.: Юткина Т. Ф. Указ. соч. С. 80.

бюджета, бюджетов субъектов РФ, местных бюджетов, выявить факт переложения налогов и величину налогового гнета.

В отечественной налоговой системе представляется важным выделить наиболее значимые группы налогов, классифицированных по различным основаниям.

Налоги и сборы классифицируются в зависимости от *компетенции представительных органов власти* по их установлению на: федеральные; субъектов РФ (региональные налоги и сборы); местные.

Установление налогов и введение в действие закона о налоге осуществляются нормативным правовым актом соответствующего органа представительной власти. Это не означает, что суммы по действующему налогу обязательно полностью поступают в бюджет, соответствующий уровню налоговой системы, к которому отнесен данный налог. Они могут зачисляться в бюджеты различных уровней. Так, ст. 39 БК РФ устанавливает, что в доходах бюджетов могут быть частично централизованы доходы, зачисляемые в бюджеты других уровней бюджетной системы РФ для целевого финансирования централизованных мероприятий, а также безвозмездные перечисления. Таким образом, в зависимости от распределения взысканных сумм между бюджетами различных уровней налоги могут выступать как *закрепленные* и *регулирующие*. Следует, впрочем, отметить, что число регулирующих налогов все более сокращается, а Концепцией реформирования бюджетного процесса в Российской Федерации в 2004—2006 гг., одобренной постановлением Правительства РФ от 22 мая 2004 г. «О мерах по повышению результативности бюджетных расходов»<sup>1</sup>, предусмотрена их полная ликвидация.

При рассмотрении в качестве критерия классификации *объекта налогообложения* весь состав налогов и сборов отечественной системы налогообложения распадается на две взаимодействующие подсистемы: прямого налогообложения; косвенного налогообложения.

*Прямые налоги* (подходно-поимущественные) в основе имеют в качестве объекта налогообложения доход (прибыль) физических и юридических лиц, имущество, природные ресурсы и другие факторы, способствующие получению доходов. Суммы прямых налогов находятся в непосредственной зависимости: при подходном обложении — от финансовых результатов экономи-

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2004. № 22. Ст. 2180.

ческой деятельности хозяйствующих субъектов и личных доходов физических лиц; при поимущественном и ресурсном (рентном) обложении — от стоимости имущества и объемов природных ресурсов, используемых в целях получения доходов. К прямым налогам относятся: налог на прибыль организаций; налог на доходы физических лиц; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; налог на имущество организаций; налог на недвижимость; земельный налог; налог на имущество физических лиц; налог на наследование или дарение. Прямые налоги взимаются в процессе приобретения и накопления материальных благ. Так, налог на доходы уплачивается при получении дохода, налог на имущество выплачивают собственники определенных видов имущества (сбережений).

Прямые налоги, в свою очередь, делятся на личные и реальные.

*Личные налоги* уплачиваются с действительно полученного плательщиком дохода (прибыли). Так, предприятие уплачивают налог на прибыль, подсчитанную как сумму прибыли (убытка) от реализации продукции (работ, услуг), основных фондов, иного имущества и доходов от внереализационных операций, уменьшенных на сумму расходов по этим операциям. Личные налоги учитывают фактическую платежеспособность налогоплательщика.

*Реальными налогами* облагается не действительный доход, а возможный предполагаемый средний доход, получаемый в данных экономических условиях от того или иного предмета налогообложения (недвижимости, денежного капитала и т. п.). Реальными налогами облагается прежде всего имущество, отсюда их название (*real* (англ.) — имущество). Введение реальных налогов имеет две основные цели. Первая — обеспечить эффективное налогообложение плательщиков в условиях, когда трудно определить их фактический доход. Вторая — уравнивать налогообложение лиц, имущество производительно и непроизводительно, и тем самым стимулировать производительное использование. Есть и третья цель, когда в интересах перераспределения национального дохода в пользу менее обеспеченных налогом облагаются предметы роскоши.

*Косвенные налоги (налоги на потребление)* взимаются с операций по реализации товаров, работ и услуг, экспорту и импорту товаров и тому подобных операций. Суммы налогов определяются в виде надбавки к цене товара (по акцизам) или в процен-

тах: к выручке от реализации или к выручке от продаж (по налогу на добавленную стоимость). Косвенные налоги в конечном итоге оплачиваются потребителями товаров, работ или услуг, в цену (тариф) которых включаются эти налоги, в связи с чем они считаются несправедливыми. Кроме того, подобные налоги никоим образом не учитывают прибыльности организаций и потому оказывают негативное влияние на развитие производства, поскольку, имея многоступенчатый характер, прямо пропорционально увеличивают цену товаров на каждой стадии производства и реализации продукции.

Следует отметить, что увеличение косвенного налога всегда вызывает повышение цен в большей степени, чем само налогообложение, поскольку косвенные налоги вызывают необходимость в значительном оборотном капитале, что увеличивает издержки производства.

В то же время признается, что косвенные налоги имеют ряд достоинств в качестве источника бюджетных доходов. Они гораздо менее, чем прямые налоги, зависят от циклических колебаний конъюнктуры, поэтому являются более надежным бюджетным источником. Поэтому косвенные налоги широко применяются в мировой практике, они содержатся в налоговой системе каждой страны и играют в ней весьма существенную роль.

Исходя из условий организации налоговой системы применяются также следующие подходы к выбору основной налоговой базы:

- налогообложение результатов производства;
- налоги, формирующиеся на основе ренты (земельной, горной, лесной и т. п.);
- налогообложение торговых оборотов;
- обложение капитала, недвижимости или отдельных имуществ;
- обложение потребления.

На практике для характеристики структурных показателей налоговой системы могут применяться иные основания налоговой классификации в зависимости от:

- *субъекта обложения* — с физических лиц и организаций, их отдельных категорий, например с субъектов малого предпринимательства, а также налоги со смешанным субъектным составом;

- *субъекта, осуществляющего исчисление налогов* — окладные налоги (исчисление осуществляется налоговыми органами, неокладные налоги, исчисление которых осуществляется налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами);
- *целевого назначения* — общие (абстрактные) (без функциональной привязки к расходам бюджета) и целевые (поступления по этим налогам закреплены за определенным расходом бюджета либо за внебюджетным фондом, цели аккумуляции средств которого четко ограничены);
- *периодичности уплаты* — регулярные налоги (систематические, текущие); разовые налоги;
- *источника уплаты* — с доходов, прибыли и выручки от реализации (продаж);
- *способа изъятия* — у источника и с налоговой декларации;
- *способа обременения* — раскладочные (репартиционные) налоги, которые представляют собой разделенную в равных долях между плательщиками определенную сумму конкретных государственных расходов; количественные (долевые, квотативные) налоги, при взимании которых государство принимает во внимание налоговую способность налогоплательщиков;
- *особенностей ставки* — с прогрессивной (с увеличением налоговой базы ставка увеличивается), регрессивной (с увеличением налоговой базы ставка уменьшается) либо пропорциональной (с изменением налоговой базы ставка не меняется) шкалой;
- других признаков.

Приведенная классификация является наиболее часто используемой для оценки налоговой системы, но, естественно, она не является исчерпывающей. При необходимости каждая налоговая группа может быть детализирована по тем или иным признакам. Налоговая классификация позволяет уяснить роль каждого налога и каждой налоговой группы в формировании доходов бюджета, уровень ее соответствия мировым стандартам, определить целевую направленность налоговой системы. Так, преобладание косвенных налогов, как правило, свидетельствует о ее нацеленности на решение преимущественно фискальных задач.

**Вопросы для самоконтроля**

1. Что понимается под налогом?
2. Какие признаки налога вам известны?
3. В чем отличие сбора от налога?
4. Что понимается под парафискалитетом и квазиналогом?
5. Каковы функции налогов?
6. Что понимается под контрольной функцией налога?
7. Каковы основания классификации налогов?
8. Что понимается под прямым налогом?
9. Какие налоги относятся к реальным?
10. Каковы признаки косвенных налогов?

# Глава III

## НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА

### 3.1. Понятие и принципы построения налоговой системы

В каждой стране существуют свои виды налоговых систем, подчас весьма существенно отличающихся друг от друга, что во многом обусловлено традициями, а также конкретной социально-экономической ситуацией и задачами, которые решает налоговая система в тот или иной период времени. Тем не менее современные национальные налоговые системы объединяют общие черты, характерные для всех стран.

**Налоговая система, в ее обобщенном понимании — это совокупность налогов, пошлин и сборов, взимаемых на территории государства в соответствии с национальным законодательством; принципов, форм и методов их установления, изменения и отмены; норм и правил, определяющих правомочия и ответственность участников налоговых правоотношений.**

В зависимости от преобладания тех или иных видов налогов определяются особенности национального налогообложения.

Главным органично связанным элементом налоговой системы является *налоговый механизм*. Он представляет собой совокупность всех средств и методов организационно-правового характера, направленных на выполнение налогового законодательства. Посредством налогового механизма реализуется налоговая политика государства, формируются основные количественные и качественные характеристики налоговой системы, ее целевая направленность на решение конкретных социально-экономических задач.

Наиболее значимую роль в налоговом механизме играет налоговое законодательство, устанавливающее конкретный механизм налогообложения, т. е. порядок исчисления того или иного налога

(уровни налоговых ставок, система льгот, порядок исчисления налогооблагаемой базы, состав объектов налогообложения и другие элементы, связанные с исчислением налогов). Изменяя механизм налогообложения, можно придать налоговой системе качественно новые черты, например изменить ее структуру, не меняя при этом количественного и видового состава налогов. В самом простом случае это достигается путем изменения ставок наиболее значимых налогов. Однако в мировой практике обычно используется другой способ: система налогов и уровни ставок меняются, как правило, лишь в случаях крайней необходимости, однако достаточно часто пересматриваются системы льгот.

Построение и функционирование национальной системы налогообложения зависят от состояния экономики и общественно-политической ситуации в стране в конкретный временной период. Известны концепции ресурсного, имущественного обложения; обложения конечных стоимостных результатов, дохода; преимущественного обложения сделок купли-продажи; рентного налогообложения и др.

Реальное позитивное воздействие налоговой системы, практически применяемой в том или ином государстве, возможно лишь при соблюдении ряда научно обоснованных и апробированных положений — принципов ее построения.

В настоящее время получили признание следующие *фундаментальные (классические) принципы налогообложения*:

- справедливость (равенство) налогообложения;
- определенность и точность налогов (размер налогов, сроки, способ и порядок исчисления должны быть точно определены и понятны налогоплательщику);
- удобство сроков и способов уплаты;
- экономичность (эффективность) налогов, т. е. расходы по сбору и обслуживанию налогов должны быть как можно меньше относительно сумм, поступающих в доход государства в виде того или иного налога.

Наряду с общими (классическими) принципами построения налоговых систем в налоговой теории разработаны *специальные (частные) принципы*, к числу которых относятся:

- стабильность налогового законодательства;
- однократность взимания налогов;
- предъявление равных финансовых требований к налогоплательщикам независимо от организационно-правовых форм хозяйствования и видов собственности;

- оптимальный уровень налоговых ставок;
- обоснованность системы налоговых льгот;
- оптимальное сочетание налоговых функций (прямых и косвенных налогов в доходах бюджета) и др.

Следует отметить, что при построении современных налоговых систем указанные принципы используются с учетом экономической, социально-политической целесообразности.

Вышеизложенное дает все основания утверждать, что налоговая система Российской Федерации находится на стадии реформирования, имеющего подчас революционный характер. Первоначально концепция налогообложения в России базировалась на зарубежном опыте, при этом принципы ее построения не вполне совпадали с традиционно применяемыми в развитых странах. Особенности национального налогообложения наличествуют и в настоящее время и имеют существенный характер.

При формировании целостной системы налогообложения учитываются такие важнейшие аспекты, как охват всех доходов и имущества физических и юридических лиц; установление такого потребления бюджетных средств, которое способствовало бы развитию рыночного хозяйства страны. Исходя из этого, законодатель должен определить границы последующего нормотворчества, ограничив рамки последующих налоговых притязаний государства. Впервые понятие «налоговая система» было использовано в Законе РФ от 27 декабря 1991 г. «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»<sup>1</sup>, ст. 2 которого определяла налоговую систему как «совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее налогов), взимаемых в установленном порядке».

Нельзя не согласиться с мнением о том, что данная формулировка не соответствует содержанию налоговой системы<sup>2</sup>. Видимо, так посчитал и законодатель, поскольку ст. 2 НК РФ гласит, что система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, «определяет виды налогов и сборов взимаемых, в Российской Федерации».

<sup>1</sup> Ведомости РФ. 1992. № 11. Ст. 52; № 34. Ст. 1976; 1993. № 4. Ст. 118; СЗ РФ. 1997. № 30. Ст. 3593; 1998. № 31. Ст. 3816, 3828; № 43. Ст. 5213; 1999. № 1. Ст. 1; № 7. Ст. 879; № 25. Ст. 3041; № 28. Ст. 3475.

<sup>2</sup> См.: Гуреев В. И. Российское налоговое право. М., 1997. С. 383.

Объединение налогов в систему связано с необходимостью их классификации по различным основаниям, а также проведения исследований в этой сфере с анализом по факторам. Основные из них: удельный вес каждого вида налогов в общей сумме поступлений, степень централизации управления налогообложением в стране, индекс эффективности функционирования органов власти соответствующего уровня и др.

В настоящее время легального определения налоговой системы российское законодательство не содержит. В широком смысле налоговая система может быть определена как основанная на определенных принципах система урегулированных нормами права совокупность общественных отношений, складывающихся в связи с установлением и взиманием налогов и сборов, осуществлением налогового контроля, привлечением к финансовой ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах и т. п.

Помимо налогового механизма, элементами налоговой системы являются: система налогов, пошлин и сборов; система налогового законодательства; система научных знаний в области налогообложения.

*Система налогов, пошлин и сборов* — это совокупность взимаемых в установленном порядке в Российской Федерации налогов, сборов, пошлин, иных приравненных к налогам платежей.

*Система налогового законодательства* устанавливает принципы налогообложения, порядок установления, введения и взимания налогов и сборов, определяет полномочия и ответственность участников налоговых правоотношений.

*Система научных знаний в области налогообложения* представляет собой совокупность теоретических знаний, полученных в результате научных разработок, анализа практики налогообложения, накопленных на определенный период времени.

Для современной России важное значение имеет разработка принципов построения налоговой системы применительно к особенностям развития государства федеративного типа. Основные недостатки структуры налогообложения в стране обусловлены ее неприспособленностью к современным условиям. Специфика перехода экономики к рынку и решение проблем взаимоотношений федерального центра и регионов определяют и особенности состава и структуры налогообложения. Однако какие бы обоснования ни выдвигались для расширения сферы налоговых изъятий, они не могут опровергнуть требований эконо-

мических законов. Власть может игнорировать аксиомы экономических закономерностей и тем самым направлять развитие народного хозяйства по заведомо ложному пути, но история доказала — этот путь тупиковый<sup>1</sup>.

Как уже отмечалось, комплекс принципиальных установок для системы налогообложения разграничивается на две подсистемы:

1) *всеобщие*, или фундаментальные, принципы, которые так или иначе используются в податных системах стран мирового сообщества. Они как бы идеализируют налогообложение. Если налоговая система строится строго на основе их использования, то ее можно считать оптимальной. О них писали в своих трудах А. Смит, Д. Рикардо и А. Вагнер. Позже эти принципы были охарактеризованы видными русскими налоговедом Н. Тургеневым, А. Соколовым, М. Алексеенко, В. Твердохлебовым и др. Это и есть подсистема общенациональных принципов построения системы взаимоотношений налогоплательщиков и государства;

2) *функциональные*, или экономические организационно-правовые, принципы построения налоговой системы в конкретных условиях общественно-политического и социально-экономического развития страны. Это внутринациональные принципы, на основе которых создаются налоговые концепции и задаются условия действия налогового механизма применительно к типу государства, политическому режиму и возможностям экономического базиса, сложившимся социальным условиям развития.

Данная система демонстрирует, какие фундаментальные принципы налогообложения в полной мере применимы в этой стране, какие — лишь частично, а какие вовсе не вписываются в систему правовых отношений налогоплательщиков с государством.

Налоговая система, построенная и функционирующая на основе вышеназванных принципов, способна быть мощным стимулом экономики. Это подтверждает опыт промышленно развитых стран с социально ориентированной экономикой.

Основные принципы построения налоговой системы, условно подразделяемые по их первоочередной направленности на три группы, закреплены в налоговом законодательстве РФ. Рассмотрим их подробнее.

<sup>1</sup> См.: Юткина Т. Ф. Указ. соч. С. 59.

Первую группу составляют **экономические принципы**. К их числу относятся:

*принцип справедливости.* Согласно этому принципу каждый должен принимать участие в финансировании расходов государства соразмерно своим доходам и возможностям. Две центральные идеи этого принципа таковы: 1) сумма взимаемых налогов должна определяться в зависимости от величины доходов налогоплательщика; 2) тот, кто получает больше благ от государства, должен платить большую сумму налогов. Методологической основой принципа справедливости является прогрессивное налогообложение;

*принцип соразмерности* предусматривает сбалансированность интересов налогоплательщика и государственного бюджета;

*принцип недопустимости произвольных налогов и сборов*, не имеющих экономического основания (п. 3 ст. 3 НК РФ). К установлению налогового режима для каждого отдельного налога должно предъявляться жесткое правило: ни одна налоговая форма (конкретный вид налога) не должна внедряться в практику, если она не несет в себе стимулирующей нагрузки, свойственной налогу как экономической категории;

*принцип учета интересов налогоплательщика.* Сумма, способ и время платежа должны быть точно известны налогоплательщику, а налог должен взиматься в такое время и таким способом, которые наиболее удобны для налогоплательщика, «...акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить» (п. 6 ст. 3 НК РФ);

*принцип экономичности* означает, что сумма сборов по отдельному налогу должна существенно превышать затраты на его обслуживание. Налоговая система должна быть свободной и от малоэффективных налоговых форм, т. е. таких видов налогов, сбор которых требует затрат, значительно превышающих величину налоговых поступлений. Такие налоги только запутывают и усложняют налогообложение, затрудняют налоговый контроль.

Вторую группу образуют **юридические принципы**, а именно:

*принцип равногo налогового бремени*, предусматривающий общеобязательность уплаты налогов и равенство налогоплательщиков перед налоговым законом. «Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения» (п. 1 ст. 3 НК РФ). Согласно данному

принципу не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от каких-либо дискриминационных оснований. «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 в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала...» (п. 2 ст. 3 НК РФ);

*принцип установления налогов законами* означает, что устанавливать налоги должны представительные органы, принимая в обязательном порядке соответствующие федеральные законы. Государство, являющееся субъектом публичного права, взимает налоги от имени народа и подотчетно ему в расходовании всех собранных сумм. Поэтому прерогатива установления налогов и сборов и иных платежей принадлежит исключительно законодательной власти. Федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются НК РФ. «Налоги и сборы субъектов Российской Федерации, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления...» (п. 5 ст. 3 НК РФ);

*принцип отрицания обратной силы налоговых законов* — общетраслевой принцип, согласно которому принятый закон, ухудшающий положение налогоплательщика, не распространяется на отношения, возникшие до его принятия. «Акты законодательства о налогах и сборах... устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков.... обратной силы не имеют» (п. 2 ст. 5 НК РФ);

*принцип наличия всех элементов налога в налоговом законе* предполагает, что отсутствие хотя бы одного элемента позволяет налогоплательщику не уплачивать налог или уплачивать его удобным для себя образом. «Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства ... толкуются в пользу налогоплательщика...» (п. 7 ст. 3 НК РФ). При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения (п. 6 ст. 3 НК РФ). При установлении сборов определя-

ются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам;

*принцип презумпции невиновности налогоплательщика.* Ранее (до введения в действие первой части НК РФ) этот принцип в сфере функционирования института ответственности за нарушение налогового законодательства не действовал.

Наконец, третью группу составляют **организационные принципы**, в число которых входят:

*принцип единства налоговой системы.* Этот принцип имеет особое значение для российской налоговой системы, функционирующей в условиях федеративного типа государственного устройства. В соответствии с этим принципом налоговая система должна быть в своих главных характеристиках единой на территории всего государства. Налоговые полномочия, предоставляемые региональным органам государственной власти и органам местного самоуправления, не должны приводить к формированию индивидуальных региональных налоговых систем, разрушению тем самым единого налогового пространства. «Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствие не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций» (п. 4 ст. 3 НК РФ);

*принцип подвижности (эластичности).* Суть данного принципа в том, что налоговое бремя и налоговые отношения могут быть оперативно изменены в соответствии с объективными нуждами государства. В ряде случаев эластичность налогообложения используется в качестве контрмеры государства против уклонения от уплаты налогов;

*принцип стабильности.* Налоговая система должна функционировать в течение многих лет, вплоть до налоговой реформы. Данный принцип соответствует интересам всех субъектов налоговых отношений;

*принцип множественности налогов.* Любая налоговая система эффективна только в том случае, если она предусматривает множественность налогов. Это обусловлено необходимостью перераспределения налогового бремени по плательщикам. Кроме

того, при едином налоге нарушается принцип эластичности налоговой системы.

Соблюдение данного принципа позволяет реализовать взаимодополняемость налогов, согласно которой искусственная минимизация одного налога вызовет рост другого налога;

*принцип исчерпывающего перечня региональных и местных налогов.* Данный принцип означает ограничение введения дополнительных налогов субъектами РФ и органами местного самоуправления, а также запрет на повышение ставок налоговых платежей.

Налогообложение индикативно, поскольку его недостатки неминуемо приводят к перекосам в экономическом базисе и, наоборот, прогресс базисных основ хозяйствования приводит к сбоям в системе налогообложения, требует ее совершенствования. В связи с этим большое значение имеет качественный состав платежей, включаемых в налоговую систему.

### **3.2. Система налогов и сборов в Российской Федерации**

Согласно ст. 12 НК РФ в редакции от 29 июля 2004 г. в Российской Федерации устанавливаются следующие виды налогов и сборов: федеральные, региональные и местные. Исчерпывающий перечень федеральных, региональных и местных налогов и сборов, установленных в Российской Федерации, содержится в ст. 13—15 НК РФ, также изложенных в новой редакции.

Налоговые полномочия федерального центра и субъектов РФ определены Конституцией РФ. Статья 72 относит к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов установление общих принципов налогообложения, а ст. 75 гласит о том, что эти принципы определяются на уровне центральной законодательной власти. Затем, уже исходя из них и в соответствии с ними, формируются территориальные условия функционирования налогового механизма. Полномочия органов местного самоуправления по установлению местных налогов определены в ст. 132 Конституции РФ.

*Федеральными налогами и сборами* согласно ст. 12 НК РФ признаются налоги и сборы, которые установлены Кодексом и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации. При этом следует иметь в виду, что п. 7 той же статьи предусматривает возможность освобождения от уплаты отдельных

федеральных, региональных и местных налогов и сборов при установлении специальных налоговых режимов.

Статья 13 НК РФ относит к федеральным следующие налоги и сборы:

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

*Региональными налогами* признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ. При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Также законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются исключительно НК РФ.

Статья 14 содержит закрытый (исчерпывающий) перечень региональных налогов:

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

*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 в основном поступают в местный бюджет. По сравнению с федеральными и региональными они имеют ряд особенностей.

Наиболее значимые местные налоги: земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов.

Применительно к городам федерального значения — Москве и Санкт-Петербургу — имеется определенная специфика: здесь местные налоги устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах. Они обязательны к уплате на всей территории этого субъекта РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие *элементы налогообложения*: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, также могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Местные налоги и сборы ранее представляли собой самую многочисленную группу налогов (исчерпывающий перечень составлял более 24 наименований и был закреплен Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»). Однако первоначально, в связи с введением региональным законодательством налога с продаж, большая часть (16 наименований) местных налогов и сборов перестала взиматься, а с 1 января 2004 г. с отменой налога с продаж указанные налоги и сборы во все отменены.

Статья 15 НК РФ к местным налогам относит:

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

Для всех стран характерно преобладание налогов, взимаемых в центральный бюджет, и подчиненное положение местных налогов. Но в то же время развитие урбанизации приводит к ускоренному росту доходов городских бюджетов. Поэтому местные

налоги растут наиболее быстрыми темпами. Отмечается, что в отличие от государственных налогов местные налоги характеризуются множественностью и регрессивностью. Их ставки не учитывают доходов налогоплательщиков<sup>1</sup>.

Согласно ст. 12 НК РФ не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Кодексом. Важным является то, что органы государственной власти всех уровней не вправе вводить дополнительные налоги и обязательные отчисления, не предусмотренные законодательством, равно как и повышать их ставки. Таким образом, на территории Российской Федерации действует единая система налогов и сборов, основанная на принципе единства налогообложения и сборов в Российской Федерации (ст. 1 НК РФ).

В соответствии с п. 7 ст. 12 НК РФ устанавливаются *специальные налоговые режимы*, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ, а также определяется порядок установления таких налогов, введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов. Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13-15 НК РФ.

Федеральным законом от 28 декабря 2004 г. «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах»<sup>2</sup> вторая часть НК РФ дополнена разд. VIII<sup>1</sup>, относящим к специальным налоговым режимам:

- систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);
- прощенную систему налогообложения;
- систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;
- систему налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Одной из важных характеристик налоговых систем является соотношение прямых и косвенных налогов. По механизму взи-

<sup>1</sup> См.: Налоги: Учеб. пособие / Под ред. Д. Г. Черника. М., 2000. С. 271-274.

<sup>2</sup>СЗ РФ. 2005. № 1 (ч. 1). Ст. 13.

мания и контроля косвенные налоги являются более простыми, чем налоги прямые. Они не требуют развитого налогового аппарата и изощренной системы расчетов. Поэтому, как правило, в менее развитых странах доля косвенных налогов выше.

Пониманию тенденций развития системы налогообложения в Российской Федерации способствует анализ значимости прямых и косвенных налогов и сборов. Современная налоговая политика Российской Федерации направлена на активизацию процессов формирования бюджета за счет косвенных налогов. Однако прямая форма представляется более привлекательной и прозрачной, поскольку сразу видно, кто, как и сколько платит в государственную казну.

К недостаткам российской системы налогообложения можно отнести и то, что она основывается на налогообложении результатов производства (прямые налоги) и товарооборотов (косвенные налоги).

В настоящее время в Российской Федерации наблюдается тенденция к упрощению системы налогообложения, показателем чего стало, например, введение специальных налоговых режимов. Очевидно, что ряд нововведений (пропорциональное обложение налогом на доходы физических лиц, регрессивное налогообложение единым социальным налогом), являющихся во многом исключительно отечественной новацией, имеют одну единственную цель — заставить налогоплательщика платить налог.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Какие принципы налогообложения вам известны?
2. Что понимается под налоговой системой?
3. Что входит в структуру налоговой системы Российской Федерации?
4. Что представляет собой налоговый механизм?
5. Какие налоги и сборы относятся к федеральным? Каковы их основные признаки?
6. Какие налоги и сборы относятся к региональным? Каковы их основные признаки?
7. Какие налоги относятся к местным? Каковы их основные признаки?

## Глава IV

# НАЛОГОВОЕ ПРАВО И НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

### 4.1. Понятие, предмет и метод налогового права

Управление налоговой системой осуществляется посредством правового регулирования налоговых отношений, при этом поведение участников приводится в соответствие с нормами налогового права, пределы и сфера действия которых четко определены в законодательстве РФ. В результате все субъекты налогового права действуют в соответствии с нормами, в которых содержится государственная воля, чтобы достичь согласования, примирения сталкивающихся интересов и в целом упорядочения охраны и развития налоговых отношений.

Как и любая другая норма права, норма налогового права представляет собой установленное и охраняемое государством правило поведения участников общественных отношений, выраженное в их юридических правах и обязанностях. Особенности нормы налогового права обусловлены целевой направленностью, которая определяется предметом правового регулирования.

Налоговая правовая норма состоит из следующих элементов:

- *гипотеза* — указывает на условия, при которых она должна действовать. Гипотеза нормы налогового права, как правило, имеет усложненный характер, т. е. содержит указание на несколько условий ее действия;
- *диспозиция* — определяет права и обязанности участников, регулируемые нормой отношений;
- *санкция* — указывает на неблагоприятные последствия за ее нарушение.

Теория права устанавливает два критерия выделения отраслей права: предмет и метод правового регулирования.

Предмет правового регулирования, понимаемый как совокупность регулируемых правом общественных отношений, является объективным, лежащим вне права критерием. Основой выделения предмета отрасли права, таким образом, является специфика объективно существующих (не зависящих от усмотрения правотворческих органов) связей между общественными отношениями, своеобразие которых обусловлено их целенаправленностью, содержанием и формой.

Очевидно, что *предметом налогового права* являются общественные налоговые отношения.

К предмету налогового права относятся:

- закрепление структуры налоговой системы;
- распределение компетенции в данной области между Федерацией и ее субъектами, местным самоуправлением в лице соответствующих органов;
- регулирование на основе этих исходных норм отношений, возникающих в процессе установления и взимания налогов и сборов с организаций и физических лиц в бюджетную сферу или в государственные внебюджетные фонды;
- осуществление налогового контроля;
- применение мер финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства;
- обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Отношения, подлежащие урегулированию нормами налогового права, специфичны, но явно не обладают качественным своеобразием, входя в предмет финансового права, регулирующего общественные отношения, возникающие в процессе формирования, распределения и использования фондов денежных средств, необходимых для осуществления задач и функций государства и муниципальных образований.

Вспомогательным основанием для распределения норм права по отраслям служит метод правового регулирования. С его помощью осуществляется взаимосвязь прав и обязанностей между участниками урегулированных отраслью правоотношений. Данный метод предусматривает:

- установление границ регулируемых налоговых отношений;
- издание соответствующих правовых актов, предусматривающих права и обязанности участников налоговых правоотношений, предписания об их должном и возможном поведении;

- наделение участников налоговых правоотношений правоспособностью и дееспособностью;
- определение мер ответственности на случай нарушения этих установлений.

Правовые отношения, возникающие между государственными организациями, плательщиками налогов и налоговыми представителями, являются властными. Согласно ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также, отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Таким образом, в основе метода налогового права лежит метод предписаний властно-имущественного характера, т.е. применение однозначных, не допускающих выбора норм в целях формирования государственных и местных бюджетов. Деятельность каждого из субъектов налогового правоотношения является несвободной: публичный орган действует строго в соответствии со своей компетенцией, а другая сторона (обязанное лицо) обязана точно исполнить законную волю органа власти либо должностного лица, действующего в пределах своей компетенции. Отличие налогов от других форм экономического регулирования заключается в том, что их утверждение не оставляет за налоговой администрацией никакой дискреционной власти<sup>1</sup>.

Права и обязанности субъектов налогового права могут возникать из норм права либо из санкций и процедур их применения. Из указанных компонентов формируется метод налогового права. Различное сочетание способов, приемов правового воздействия на общественные налоговые отношения определяет его особый юридический режим метода, с помощью которого осуществляется регулирование указанной сферы общественных отношений. При этом явственно видно сходство методов финансового и налогового права.

Анализ предмета и метода налогового права позволяет классифицировать его как подотрасль финансового права, объединяющую совокупность однородных финансово-правовых норм,

<sup>1</sup> Дискреция (от лат. *discrete*) — решение должностным лицом или государственным органом какого-либо вопроса по собственному субъективному усмотрению.

регулирующих значимый по объему и содержанию блок общественных финансовых (налоговых) отношений.

Таким образом, **налоговое право как подотрасль финансового права представляет собой совокупность финансово-правовых норм, регулирующих общественные отношения, имеющие властный характер, возникающие в процессе:**

- установления и взимания налогов и сборов с организаций и физических лиц в бюджетную сферу или в государственные внебюджетные фонды;
- осуществления налогового контроля;
- применения мер финансово-правовой ответственности за нарушение налогового законодательства;
- обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

#### **4.2. Система, принципы и источники налогового права**

Поскольку налоговое право как подотрасль финансового права сформировалось недавно, его система разработана недостаточно, а среди авторов по этому вопросу нет единства мнения.

Особое значение для выявления системы налогового права имеет учебник Н. И. Химичевой, в котором рассмотрены теория налогового права (общая часть) и отдельные виды налогов (особенная часть).

Ряд авторов в качестве предмета исследования избрали актуальную и значимую проблему ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах (А. П. Алехин, И. И. Кучеров, С. Г. Пепеляев, Г. В. Петрова, Ю. Н. Стариков). Ими ставится вопрос об институтах ответственности за нарушение налогового законодательства и защиты имущественных прав налогоплательщика как структурных составляющих системы налогового права. Следует особо выделить коллективный труд под редакцией И. И. Кучерова «Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах» (М., 2001), в котором помимо указанных вопросов проанализированы теоретические и практические аспекты налогового контроля.

Значительный интерес представляет работа О. В. Старовой «Налоговое право» (под ред. М. М. Рассолова и В. М. Кор-

шунова) (М., 2001), содержащая главу, посвященную проблемам международного налогового права.

Исходя из анализа упомянутых работ, мнений иных специалистов, следует сделать вывод о том, что налоговое право, являясь подотраслью финансового права, имеет специфические признаки, обусловленные характером регулируемых налоговых отношений. Нормы налогового права в зависимости от особенностей регулируемых ими налоговых отношений группируются по родовидовому признаку в различные структурные подразделения, образующие в совокупности общую и особенную части.

**Общая часть налогового права** включает нормы, закрепляющие основные положения налогообложения, имеющие общее значение для всех видов налогов. В общую часть входят в том числе нормы, устанавливающие систему налогов, взимаемых в федеральный бюджет; основные начала установления налогов и сборов субъектов РФ и местных налогов (сборов). Эти нормы:

- определяют основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов (сборов) и порядок их исполнения;
- регулируют права и обязанности налогоплательщиков, налоговых органов и других участников налоговых отношений;
- закрепляют формы и методы налогового контроля;
- устанавливают ответственность за совершение налоговых правонарушений и порядок обжалования действия (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц<sup>1</sup>.

Кроме того, в общей части налогового права следует выделять совокупность норм, образующих во взаимодействии правовой институт «налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах».

**В особенную часть налогового права** включены нормы, регулирующие порядок и условия взимания отдельных видов налогов и сборов, которые можно объединить по родовому признаку в институты налогового права, объединяющие правовые нормы, регулирующие налогообложение организаций, физических лиц и др.

<sup>1</sup> См.: Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. С. 279.

Российское налоговое право, как подотрасль финансового права, базируется на двух группах принципов (основополагающих начал):

- *общеправовых*, присущих всем или большинству отраслей российского права (принципы законности, справедливости, отрицания обратной силы закона, юридического равенства, социальной свободы, социального долга, ответственности за вину, федерализма и приоритета представительных органов перед исполнительными, а также принцип объективной истины<sup>1</sup>);
- *специально-отраслевых*, присущих финансовому праву в целом (принципы единства финансовой системы, гласности, плановости в создании, распределении и использовании фондов денежных средств государства и муниципальных образований, целенаправленного распределения и использования финансовых ресурсов, соблюдения финансовой дисциплины, добровольности исполнения финансовых обязанностей, использования финансовых прав и исполнения обязанностей под контролем финансовых органов государства и муниципальных образований, а также кредитных организаций, неотвратимости ответственности за финансовое правонарушение и др.<sup>2</sup>).

Указанные принципы могут реализовываться при регулировании налоговых отношений как непосредственно, так и, приобретая специфическое содержание, обусловленное особенностями налоговых правоотношений, в связи с чем выделяется группа достаточно специфичных принципов, характеризующих налоговое право как подотрасль финансового права.

Положения ст. 3 НК РФ устанавливают основные начала законодательства о налогах и сборах. Обращают на себя внимание следующие нормы названной статьи:

- при установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога исходя из принципа справедливости;
- налоги и сборы не могут иметь дискриминационного характера и по-разному применяться исходя из политиче-

<sup>1</sup> Подробнее об общеправовых принципах см.: *Алексеев С. С.* Проблемы теории права. Свердловск, 1972. С. 108—110.

<sup>2</sup> См., например: *Ялбулганов А.А.* Финансовое право России. М., 2001.

- ских, идеологических, этнических, конфессиональных и иных различий между налогоплательщиками<sup>1</sup>;
- налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав;
  - акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в какой сумме он должен платить;
  - все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов налогового законодательства толкуются в пользу налогоплательщика.

**Источник права — это форма выражения** правовой нормы. Юридическая наука выделяет следующие *виды*: правовой обычай, юридический прецедент и нормативный акт, а также международное законодательство, судебная и арбитражная практика. Источники налогового права имеют определенную специфику. Состав источников налогового права как подотрасли финансового права определяется принципом федерализма и действием местного самоуправления в Российской Федерации.

Источниками налогового права являются нормативные правовые акты, в которых содержатся нормы налогового права. Современное финансовое право допускает существование налоговых договоров. Такие договоры заключаются в целях избежания двойного налогообложения, они имеют межгосударственный характер. Внутригосударственные налоговые договоры заключаются и в случаях, если предприятия принимают на себя обязательства по выполнению общенациональных инвестиционных и социальных программ. Однако и в этом случае необходимо принятие особого закона, регламентирующего порядок действия такой системы налогового стимулирования.

Все нормативные акты принято подразделять на *законы и подзаконные нормативные акты*.

Закон — это обладающий высшей юридической силой нормативный акт, принятый в специальном порядке законодательным органом государства либо населением на референдуме.

<sup>1</sup> Как заметила Н. И. Осетрова, если бы после слова «иных» стояло слово «подобных», формулировка этой нормы не вызывала бы недоумения. См.: *Осетрова Н. И.* Часть первая Налогового кодекса. Комментарий // Налоговый вестник. 1998. № 9. С. 16.

Конституция РФ является основным законом. Федеральные законы и иные нормативные правовые акты должны приниматься на основе и в развитие Конституции РФ и не должны ей противоречить. В ст. 8, ст. 19, ст. 57, п. 3 ст. 71, п. 4 ст. 72, п. 3 ст. 75, ст. 132 Конституции РФ содержатся основные положения (принципы), которые развиты в НК РФ, законах о налогах, а также в иных законах и подзаконных актах. Так, принцип равного налогового бремени вытекает из ст. 8, ст. 19 и 57 Конституции РФ. В сфере налоговых отношений он означает, что не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований.

Конституционные принципы составляют основу разграничения полномочий в налоговой сфере.

**Налоговое законодательство — это система нормативных актов различного уровня, регулирующих правоотношения плательщиков с государством, организацию, ход и цели налогового производства, ответственность сторон за налоговые правонарушения.**

Центральное место в налоговом законодательстве занимает Налоговый кодекс РФ. Помимо него налоговые правоотношения регулируются системой таможенного, арбитражного, уголовного, административного, гражданского законодательства. Кроме того, силу закона приобретают межгосударственные договоры, принимаемые для избежания двойного налогообложения.

К другим источникам налогового права относятся *акты исполнительных органов*: указы Президента РФ, постановления правительства, приказы и инструкции министерств и других центральных органов, решения местного самоуправления, имеющие нормативное значение, т. е. устанавливающие общие правила поведения. Эти нормативные акты именуется *подзаконными*, чем подчеркивается их подчиненное положение по отношению к закону. С их помощью осуществляется оперативная управленческая деятельность, поскольку закон устанавливает более общие правила, а подзаконные акты — правила, способствующие применению законов к конкретным отношениям. Акты, не прошедшие государственной регистрации и (или) неопубликованные в установленном порядке, не имеют юридической силы и не влекут за собой правовых последствий.

Что касается подзаконных актов о налогах и сборах, то они, согласно ст. 4 НК РФ, издаются в случаях, предусмотренных налоговым законодательством, и не должны изменять или дополнять это законодательство. В ст. 6 НК РФ названы условия, при наличии которых нормативный акт признается не соответствующим Кодексу.

Акты Президента РФ и Правительства РФ вступают в силу с момента подписания, или через семь дней после подписания, или в иной срок, установленный в самом нормативном акте и подлежат официальному опубликованию в «Российской газете» и «Собрании законодательства Российской Федерации» в течение 10 дней после дня подписания.

Основной формой нормотворчества федеральных органов государственной власти, составляющих финансовый аппарат, является издание приказов и инструкций.

Согласно п. 1 ст. 4 НК РФ федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере налогов и сборов и в сфере таможенного дела, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях в пределах своей компетенции издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и со сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Как указано в п. 2 ст. 4 НК РФ, федеральные органы исполнительной власти, уполномоченные осуществлять функции по контролю и надзору в области налогов и сборов и в области таможенного дела, и их территориальные органы не имеют права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов<sup>1</sup>. Нормативные акты Федеральной налоговой службы, Федеральной таможенной службы и др., в отличие от нормативных актов, о которых идет речь в п. 1 ст. 4 НК РФ, обязательны для исполнения не для всех участников налоговых отношений, а лишь для подразделений органов, их издавших. Поскольку ука-

<sup>1</sup> Согласно Указу Президента РФ от 9 марта 2004 г. «О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти» федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, является Федеральная налоговая служба РФ. См.: СЗ РФ. 2004. №11. Ст. 945.

занные акты определяют деятельность налоговых и других органов, осуществляемую в отношении налогоплательщиков и других обязанных лиц, ст. 137—138 НК РФ предусматривают возможность судебного обжалования налогоплательщиками и налоговыми агентами как ненормативных, так и нормативных правовых актов налоговых органов.

Органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления в пределах своей компетенции также принимают нормативные правовые акты в сфере финансов.

Помимо нормативных актов, существуют *акты толкования права*, к которым относятся разного рода разъяснения, ответы на вопросы и т. п. Важнейшая особенность таких актов заключается в том, что они могут толковать и разъяснять отдельные законы и подзаконные акты, но не дополнять и уточнять их. В любом случае при обращении в суд такого рода документы не применяются при рассмотрении спора по существу. Говоря об актах толкования права, отдельно следует остановиться на постановлениях пленумов Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, которые являются актами официального толкования и в этом качестве обязательны для применения соответствующими судами РФ, а также на постановлениях Конституционного Суда РФ, которые являются источниками права, в том числе финансового, в отличие от постановлений иных судов. Однако их особенность состоит в том, что они не устанавливают юридические нормы, а признают их неконституционными в том случае, если они не соответствуют Конституции РФ.

Кроме правовых, в правоприменительной практике используются акты ненормативного характера, т. е. такие, которые не содержат правовых норм общего характера, а применяются в индивидуальном порядке. Это, например, решения арбитражного суда по конкретному налоговому делу.

Особое место в регулировании налоговых отношений отводится нормам, которые устанавливаются на межгосударственном уровне, совокупность которых принято именовать *международным налоговым правом*.

В налоговых законах и подзаконных нормативных актах изложены не только нормы, закрепляющие права, обязанности и ответственность участников правоотношений, но и теоретические положения налогового законодательства и практика его применения. Отмечается, что взаимосвязанная совокупность

нормативных актов различного уровня, содержащих налоговые нормы, составляет систему налогового законодательства<sup>1</sup>.

Понятие «налоговое законодательство» трактуется неоднозначно. В законодательных актах о налогообложении можно встретить формулировки «законодательство о налогах», «законодательство по налогообложению», «правовые акты, регулирующие отношения в области налогообложения» и другие. Правоприменительная практика выявила проблему конкуренции различных отраслей законодательства в регулировании вопросов, так или иначе связанных с налогообложением. Наиболее остро нуждаются в разграничении сферы, регулируемые гражданским и налоговым законодательством. Регулирование налоговым законодательством несвойственных ему отношений создает реальную угрозу стабильности правовой системы в целом, чревато нарушениями прав и законных интересов граждан и предприятий<sup>2</sup>.

В соответствии с НК РФ (п. 5 ст. 1) законодательство о налогах и сборах в совокупности образуют:

- *законодательство РФ о налогах и сборах*, которое состоит из НК РФ и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах;
- *законодательство субъектов РФ о налогах и сборах*, которое в соответствии с п. 4 ст. 1 НК РФ состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с НК РФ;
- *нормативные правовые акты органов местного самоуправления* о местных налогах и сборах, которые принимаются представительными органами местного самоуправления.

Таким образом, в массив законодательства о налогах и сборах не входят акты Президента РФ, Правительства РФ (Федеральной налоговой службы), иных органов исполнительной власти<sup>3</sup>.

На практике это исключает применение налоговой санкции — штрафа за нарушение требований подзаконных нормативных правовых актов.

<sup>1</sup> См.: Налоговое право: Учебное пособие для вузов / Под ред. М. М. Рассолова, Н. М. Коршунова. С. 19.

<sup>2</sup> Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 41—53.

<sup>3</sup> Подробнее об этом см.: Эрделевский А. М. Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный). М., 2000.

Как еще одну гарантию создания исчерпывающей (с региональными поправками) кодификации налогового законодательства следует воспринимать норму, закрепленную в п. 5 ст. 3 НК РФ: «Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом».

Следует отметить, что налоговое право не является самостоятельным, изолированным правовым образованием, оно, в частности, находится в неразрывном единстве с конституционным правом. Конституция страны определяет основной налоговый правопорядок. Взаимодействует налоговое право и с административным правом, а также комплексными отраслями права — земельным, муниципальным, банковским, страховым и т. п. Самым тесным образом оно связано с иными подотраслями и институтами финансового права. Наиболее отчетливо эта связь прослеживается с бюджетным правом, поскольку налоги являются важнейшим источником доходов бюджетов различных уровней и государственных внебюджетных фондов.

#### **4.3. Вопросы международного налогового права**

В статье 7 НК РФ определено соотношение норм, содержащихся в международных договорах по вопросам налогообложения с нормами национального налогового законодательства. Если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Основную роль в правовом обеспечении процессов экономической, научно-технической и культурной интеграции играют нормы международного частного права, которые регулируют участие иностранных лиц в гражданских, трудовых и семейных правоотношениях на территории различных государств. При этом в качестве производных возникают налоговые правоотношения. Национальные налоговые законодательства устанавливают правила налогообложения результатов деятельности, кото-

рую ведут на их территориях субъекты иностранного права и которую субъекты их собственного (национального) права ведут на территории иностранных государств, руководствуясь общими принципами международного публичного права (невмешательства во внутренние дела государства, территориального верховенства) и специальными принципами международного экономического права (например, взаимной выгоды и экономической недискриминации). Однако в связи с тем, что эти принципы довольно абстрактны и декларативны, между национальными правовыми системами зачастую возникают конфликтные ситуации в области налогообложения, связанные, в частности, с многократным налогообложением. Поэтому по мере развития норм национального налогового права государства все теснее сотрудничают в области налогообложения, заключая соглашения, направленные на устранение различных конфликтных ситуаций между их правовыми системами. В связи с этим объективно необходима группа норм, которые устанавливаются на межгосударственном уровне, совокупность которых принято именовать международным налоговым правом.

Налоговые отношения с иностранным элементом можно объединить в две группы. К первой относятся случаи, когда государство взимает налог с налогоплательщика, являющегося субъектом иностранного права, ко второй — когда государство требует исчислять налог с объекта налогообложения, возникшего у субъекта национального права за границей. В первом варианте в качестве иностранного элемента выступает *субъект налогообложения*, а во втором — *объект налогообложения*.

По вопросу о месте международного налогового права в системе права существует несколько точек зрения. Международное налоговое право, в частности, рассматривается как подотрасль международного финансового права, а последнее — как самостоятельная отрасль международного публичного права<sup>1</sup>. Некоторые авторы международное налоговое право рассматривают в качестве подотрасли международного экономического права<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> См.: Ровицкий Е. А. Международные финансовые отношения и их правовое регулирование // Советское государство и право. 1965. № 2. С. 60—68; Лисовский В. Н. Международное торговое и финансовое право. М., 1964. С. 134.

<sup>2</sup> См.: Богуславский М. М. Международное экономическое право. М., 1986. С. 5.

Исходя из характера регулируемых отношений, а также участвующих в них субъектов международное налоговое право можно определить как комплексную отрасль права, представляющую собой совокупность норм внутригосударственного и международного права, регулирующих международные налоговые отношения.

Особое место в регулировании международных налоговых отношений отводится международным договорам (соглашениям, конвенциям). Их основное назначение — полностью или частично отнести решение определенных вопросов к законодательству одной из сторон соглашения, тем самым ограничив налоговую юрисдикцию другой стороны. В системе источников налогового права России выделяются три группы международных соглашений по вопросам налогообложения:

- *налоговые соглашения об избежании двойного налогообложения доходов*, заключение которых имеет своей целью урегулирование таких юридических ситуаций, когда у налогоплательщика возникает обязанность по уплате налогов одновременно в двух государствах, например по месту его постоянного проживания (регистрации) и по месту получения им дохода. Выделяются двух- и многосторонние соглашения. К числу двусторонних соглашений следует отнести Конвенцию между Правительством СССР и Правительством Японии об устранении двойного налогообложения в отношении налогов на доходы от 18 января 1986 г. и Соглашение между Российской Федерацией и Швейцарской Конфедерацией об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал от 15 ноября 1995 г., а многосторонних — Соглашение между правительствами государств — членов Содружества Независимых Государств «О согласованных принципах налоговой политики» от 13 марта 1992 г.;
- *специальные (ограниченные) соглашения по вопросам избежания двойного' налогообложения*, которые заключаются для избежания двойного налогообложения в определенных сферах. В настоящее время сохранили свое действие 31 соглашение об устранении двойного налогообложения в области морского судоходства, 44 — в области воздушного транспорта, 26 — в области автомобильного транспорта и некоторые другие соглашения. К числу двусторонних со-

глашений относится Соглашение между Правительством СССР и Правительством Греческой Республики об освобождении от двойного налогообложения на доходы от морских и воздушных перевозок от 27 января 1976 г., а многосторонних — Многосторонняя конвенция об избежании двойного налогообложения выплат авторского вознаграждения от 13 декабря 1979 г.<sup>1</sup>;

- *соглашения о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства*, которые позволяют обеспечить взаимодействие между налоговыми администрациями различных стран по вопросам предотвращения уклонения от уплаты налогов. В постановлении Правительства РФ от 2 декабря 1994 г. «О заключении соглашений между Правительством Российской Федерации и правительствами иностранных государств о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства» одобрен проект типового соглашения между Правительством РФ и правительством иностранного государства о сотрудничестве и обмене информацией в области борьбы с нарушениями налогового законодательства. Впервые межправительственное соглашение о сотрудничестве в области борьбы с нарушениями налогового законодательства было заключено 25 апреля 1995 г. с Узбекистаном, в настоящее время аналогичные соглашения подписаны (проекты соглашений подготовлены) с Республикой Арменией, Республикой Беларусь, Республикой Грузией, Казахстаном, Киргизией, Республикой Молдова, Республикой Таджикистан, Украиной, Румынией и Швецией.

С 1 января 2004 г. на территории Российской Федерации применяются шесть новых соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения, заключенных Российской Федерацией с Австралией, Сирийской Арабской Республикой, Государством Кувейт, Республикой Таджикистан, Новой Зеландией, Республикой Исландия.

Налоговые соглашения имеют двойственную природу: с одной стороны, они являются соглашениями между государствами, а с другой — после их инкорпорации в национальное

<sup>1</sup> См.: Кучеров И. И. Указ. соч. С. 74—75.

право они становятся внутригосударственными законами, обязательными для резидентов договаривающихся государств, действующих прямо или косвенно в другом договаривающемся государстве.

В целях унификации национальных налоговых систем, оптимизации их взаимоотношений, создания единой терминологии и единообразного толкования налоговых норм специалистами Гарвардского университета (США) М. Хасси и С. Любиком был подготовлен и опубликован в 1993 г. документ — «Основы мирового налогового кодекса». Он состоит из текста Налогового кодекса, включающего 591 статью, и комментариев к нему. Как указано во введении, разработчики стремились представить современное понимание налоговой системы, проверенное на опыте многих стран<sup>1</sup>.

#### **4.4. Налоговое право как система научного знания и учебная дисциплина**

**Налоговое право понимается как подотрасль финансового права, как система научного знания и как учебная дисциплина.** Если налоговое право как система юридических норм регулирует общественные отношения, то как система юридического знания оно исследует нормы права, классифицирует и систематизирует их.

Налоговое право — важная составляющая финансово-правовой науки. Однако в последнее время ставится вопрос о том, что «наука о налогообложении, или налоговедение, является полноправным элементом политической экономии как отрасль науки, вырабатывающая систему знаний о формировании налоговых доходов бюджета... Правовой аспект налоговедения исследует особый ее раздел — налоговое право»<sup>2</sup>.

Посылкой для подобного умозаключения является суждение об относительно самостоятельном существовании:

- государственного финансового права (привлечение и размещение займов, формирование доходов от государствен-

<sup>1</sup> См.: Бутаков Д. Указ. соч.

<sup>2</sup> Юткина Т. Ф. Указ. соч. С. 114.

ных имуществ, правопорядок по государственным кредитам и страховым резервам, условия международной торговли и т. д.);

- кредитного права (преимущественно область управления коммерческими кредитами);
- страхового права (правопорядок формирования и использования средств страховых фондов);
- бюджетного права (распространяющегося преимущественно на процедуры разработки и принятия закона о бюджете, сферу бюджетного финансирования, формы межтерриториального бюджетного регулирования, применение норм управления бюджетным дефицитом и т. д.);
- налогового права (правовое регламентирование всей системы, налогообложения)<sup>1</sup>.

Представляется, что поскольку посылка некорректна, то и вывод неоснователен:

- во-первых, недопустимо произвольно выделять отрасли права исключительно на основании их значимости, так как основанием для конституирования самостоятельной отрасли права является существенное отличие предмета и метода правового регулирования, о чем говорилось выше;
- во-вторых, если налоговое право является подотраслью финансово-правового знания, базирующаяся на принципах, методологии, использующая понятийно-категориальный аппарат финансово-правовой науки.

Очевидно, что как система научного знания налоговое право тесно взаимодействует с наукой о налогообложении и, в случае концептуального закрепления налогового права как комплексной научной системы, может входить в ее состав (но только как комплексной системы более высокого уровня) на основе принципов самостоятельности, равноправия и взаимодействия наравне с системами экономического научного знания. Это тем более важно, поскольку налоговое право дает возможность изучать налоговые операции с позиций обуславливающих их факторов, на этой основе способствует выработке наиболее оптимальных направлений налоговой политики.

Базой, на которой развивается налоговое право, т. е. ее методологическим фундаментом, являются общие основы юриспруден-

<sup>1</sup> См.: там же.

денции, политическая экономия, теория государства и права, наука о финансах. Исследования в этой области уже вышли за рамки изучения финансовых, бюджетно-налоговых операций и предопределили тем самым условия создания теории налогового права. Прочные теоретические познания правовой специфики налоговых отношений дадут основания для отработки и принятия законов об экономически обоснованных формах налоговых изъятий.

*Предметом налогового права* как системы научных знаний является налоговое право как социальное явление. Отмечается, что налоговое право — это налоговое законодательство в широком смысле, а также:

- а) общие принципы права, применяемые к налоговым отношениям;
- б) принципы налогового права, закрепляемые в конституции и в налоговом законодательстве;
- в) прецеденты и разъяснения судебных органов по вопросам налогового права;
- г) доктрина<sup>1</sup>.

В предмет научного познания налогового права входят:

- категории налогового права;
- принципы правового регулирования налоговых отношений;
- совокупность юридических норм, а также порождаемые ими правоотношения;
- исторический опыт и практика применения норм налогового права.

Предмет науки неразрывно связан с ее методом познания. Если предмет отражает направленность исследования, то метод определяет инструментарий научного познания, систему приемов и способов исследования.

Метод правовой науки — это система методов познания, которые используются в конкретных юридических науках и составляют их методологическую основу. При рассмотрении наиболее значимых для налогового права методов следует воспользоваться анализом методологии финансового права, предложенным К. С. Вельским<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> См.: Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. С. 80-81.

<sup>2</sup> См.: Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. С. 52-55.

Наука налогового права использует общенаучные методы познания, в числе которых особое значение имеет методология системного анализа. Системный подход как один из общенаучных методов чаще всего связан с анализом, проектированием и конституированием объектов как систем.

С точки зрения системного подхода наука налогового права выделяет структурные элементы налоговой системы, закономерности и основы их взаимодействия в процессе реального функционирования, формулирует принципы правового регулирования налогового механизма, пути оптимизации организационно-правовых основ налогообложения и т. д.

*Формально-догматический (специально-юридический) метод* исследует «догму» права. С его помощью осуществляется юридическая обработка правового материала, т. е., в первую очередь, правовых норм, выступающих в совокупности как субстратная составляющая налогового права. Этот метод включает такие приемы, как описание и анализ правовых норм и правоотношений, их толкование, классификацию. С точки зрения формально-догматического подхода особенно значима роль классификации и систематизации. При классификации посредством группировки правовые явления и понятия сопоставляются, что помогает составить более полное представление об исследуемом предмете — норме налогового права и конкретном налоговом правоотношении.

*Метод обращения к другим наукам* заключается в том, что при анализе правовых явлений следует использовать положения и выводы, предлагаемые другими науками — теорией государства и права, налоговедением и др., что позволяет обеспечивать комплексный подход в научном исследовании налоговых правоотношений, заимствовать передовые достижения базовых и смежных отраслей научного знания.

*Метод сравнительно-правового исследования* характеризуется как способ исследования двух или более правовых институтов (например, российского и американского налогового права), который решает задачу их сравнения, выявления общего и различного. Сравнение как логический прием предполагает выделение в исследуемых объектах сходства и различия, что дает возможность обмена опытом, заимствования, унификации и совершенствования отечественной налоговой системы, оптимизации правового регулирования налоговых отношений с учетом, естественно, специфики национальной налоговой системы.

*Метод конкретно-социологического исследования* включает такие приемы, как личное наблюдение, контент-анализ различных источников информации, социологические опросы, анкетирование, собеседования, что обеспечивает получение необходимой фактической информации о практике правового регулирования налоговых отношений.

*Сравнительно-исторический метод исследования* предполагает исторический подход к анализу и оценке правовых явлений в области налогообложения, что обеспечивает преемственность правового регулирования, отбор апробированных и положительно зарекомендовавших себя налоговых форм, выявление тенденций правового регулирования налоговых отношений.

Методы научного познания правовых явлений в области налогообложения взаимосвязаны и взаимно дополняют друг друга, обеспечивая комплексность и всесторонность правового исследования.

*Система науки* объективно зависит и предопределяется системой самой отрасли (подотрасли) права.

Основные разделы налогового права, как подотрасли финансового права и одноименной науки, соответствуют друг другу. Вместе с тем система науки налогового права по своему содержанию значительно шире, поскольку содержит не только знания о субстратной составляющей (правовых нормах), но также знания о понятийно-категориальном аппарате, а также принципах права.

Система науки определяет содержание учебной дисциплины «налоговое право», но при этом в систему учебного курса налогового права входит не все, что содержится в науке. Система преподавания налогового права включает только основной научный материал, необходимый обучающемуся для формирования знаний, навыков и умений, необходимых для предстоящей практической деятельности. Учебный материал располагается в определенной логической последовательности таким образом, чтобы понятия и термины были изучены до начала освоения нормативного материала, чтобы обеспечить переход в процессе получения знаний от наименее сложного к более сложному, чтобы разделение учебного материала на части дало возможность обучающемуся получить объемное и цельное представление о налоговом праве.

Рассматривая вопрос об исторических традициях и перспективах науки налогового права, следует отметить, что она возникла из практических потребностей общества. Еще в XVI—XVII вв. государствоведы первыми начинали разрабатывать проблему государственных финансов<sup>1</sup>.

Французский правовед Ж. Воден (XVI в.) в сочинении «Шесть книг о государстве» дает перечень источников финансовых доходов государства и ставит вопрос о рациональном налоговом обложении населения.

Английский государствовед Т. Гоббс (XVII в.) полагал, что налоговое бремя, налагаемое правительством на народные массы, должно быть оптимальным: «народ в смысле обложения его податями можно сравнить с овцой, которая хочет быть острой, но неободранной».

В работе «О духе законов» французский государствовед Ш. Монтескье (XVIII в.), противник абсолютизма, утверждал, что основные вопросы финансовой политики государства должны решаться в парламенте, функции же исполнительной власти — исполнять принятые парламентом финансовые законы.

Еще более детализировано была отражена роль налогов и их регламентация правом в работах первых европейских специалистов в области полицейского права: француза Деламара и немецких ученых Юсти и Зоненнфельса. Особо следует выделить такие труды Юсти, как «Подробное рассуждение о налогах и податях» (1755) и «Система финансов» (1766).

В том же XVIII в. вышли на научную сцену мыслители, которые несколько иначе взглянули на роль финансов и права в жизни государства, рассматривая их более широко, как с точки зрения интересов государства, так и благосостояния отдельного гражданина.

В этом плане важное значение имела работа знаменитого английского политэконома А. Смита «О богатстве народов», который, защищая финансовые права отдельного человека, писал: «Та часть налога, которую обязано платить каждое отдельное лицо, должна быть точно определена, а не изменяться по произволу установителей. Срок платежа, способ платежа — все это

<sup>1</sup> См.: Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. С. 58-65.

должно быть заранее точно определено и ясно как для плательщика, так и для всякого стороннего человека».

В XX в. науку налогового права в Западной Европе представляли преимущественно французские ученые, из которых следует отметить Г. Жеза и П. Гоше. Если первый нашел признание как специалист по вопросам бюджета и бюджетного права; то в работах второго центральное место занимали проблемы налогов, а также проблема уклонения от уплаты налогов.

Возникшие при Петре I связи с западными странами послужили основой, на которой зародилась русская финансовая мысль. Наиболее видным ее представителем в петровское время был И. Т. Посошков (1652—1726). Посошков в главном сочинении «О скудности и богатстве» одной из причин «скудности» страны считал неудовлетворительное состояние торговли и финансов, непродуманное податное обложение, худой тот сбор, говорит Посошков, который казну царю собирает и людей разоряет.

Важную роль в развитии русского финансово-правового мышления сыграли сочинения и записки видных государственных деятелей первой половины XIX в. Н. С. Мордвинова и М. М. Сперанского. М. М. Сперанский в написанной им в 1810 г. записке «План финансов» предлагал придать государственному бюджету законодательный характер, подушные подати заменить подоходным налогом.

Важное место в истории экономической и финансовой мысли в России принадлежит Н. И. Тургеневу (1789—1871), общественному деятелю, писателю, автору работы «Опыт теории налогов», изданной в 1818 г. Профессор Московского университета Ф. Б. Мильгаузен издал в 1865 г. учебное пособие под названием «Финансовое право», представлявшее собой курс лекций, в котором трактовались вопросы правового регулирования бюджетных, налоговых и банковских отношений.

Период после отмены крепостного права до событий 1917 г. был наиболее плодотворным в истории отечественной науки финансового права. В 80-е гг. XIX в. образуются кафедры финансового права в Московском, Казанском и Новороссийском университетах (Одесса). В 1882—1883 гг. профессор Петербургского университета В. А. Лебедев опубликовал труд «Финансовое право», представлявший собой наиболее обстоятельный курс финансового права и переведенный на основные западноевропейские языки. В работе подробно анализируются промысловый налог, таможенное право, финансовое управление, кассовое устройство.

В последней трети XIX — начале XX вв. издаются сочинения по финансовому праву Д. М. Львова, В. Г. Яроцкого, И. И. Янжула, С. И. Иловайского, Э. Н. Бередтса, И. Х. Озерова. Большой вклад в науку финансового права внесли труды И. Х. Озерова, который в основных работах «Подходный налог в Англии» (1898 г.) и «Финансовое право» (1915 г.) исследовал в том числе и проблемы налогообложения.

В истории развития налогового права в XX в. как науки определяющую роль сыграли два научных течения: марксизм и неоклассицизм, вобравший идеи А. Смита и Д. Рикардо о налогах. Классовый характер марксистского учения о государстве, природе стоимости, смысле и целях распределения, товарно-денежных отношениях был положен в основу реформирования производственных отношений в СССР начиная с конца 20-х годов. Советский Союз, приступив к построению социализма, отошел от магистрального пути налоговых преобразований, по которому пошли США, Великобритания, Германия, Франция, Япония.

Экономическая мысль о налогах советского периода сводилась к констатации текущих событий, рекомендации вырабатывались в соответствии с резолюциями партийных съездов, всецело определявших финансовую политику. Большинство ученых советского периода призывали вести «марксистский анализ налогов»<sup>1</sup>. Экономическую природу прибыли и налога с оборота, «источники их образования можно выяснить лишь на основе марксистско-ленинского учения о расширенном воспроизводстве и национальном доходе при социализме»<sup>2</sup>.

Стремление к уничтожению налогов принимает характер закономерности, о чем свидетельствует принятие Закона СССР от 7 мая 1960 г. «Об отмене налогов с заработной платы рабочих и служащих». Согласно Указу Президиума Верховного Совета СССР от 22 сентября 1962 г. сроки освобождения рабочих и служащих от налогов с заработной платы были перенесены, а затем эта идея была и вовсе забыта.

С принятием Закона РСФСР «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» 1991 г. начинается эпоха налогового ренессанса в России.

<sup>1</sup> Солюс Г. Л. Налоги в системе государственно-монополистического капитализма. М., 1964. С. 16.

<sup>2</sup> Бачурин А. В. Прибыль и налог с оборота в СССР. М., 1955. С. 3.

#### **4.5. Понятие, содержание и особенности налоговых правоотношений**

Правовая урегулированность значительной части налоговых отношений является необходимым условием достижения целей, поставленных государством в процессе функционирования налоговой системы. Урегулированные нормами налогового права, они становятся правовыми отношениями: возникают на основе норм налогового права, их участники находятся во взаимной связи через субъективные юридические права и обязанности, такие связи (отношения) охраняются принудительной силой государства.

Следует иметь в виду, что ряд налоговых отношений не нуждается в правовой регламентации (при осуществлении организационной, подготовительной, информационной, аналитической, массово-разъяснительной и иной деятельности государственных органов). Однако именно правовые отношения выражают основное содержание деятельности государства в налоговой сфере, придают ей целенаправленность и четкую организованность. Только при взаимосвязанных юридических правах и обязанностях, реализация которых гарантируется мерами государственного принуждения, может быть обеспечено получение государством запланированных налоговых доходов.

Таким образом, **налоговые правоотношения — это урегулированные нормами налогового права общественные отношения, возникающие по поводу установления и взимания налогов с организаций и физических лиц.** Налоговые отношения отличаются от финансовых и административных, имея особые элементы: субъекты и объекты.

В общем виде содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести определенную денежную сумму в бюджетную систему или внебюджетные фонды в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки, а обязанность налоговых органов — обеспечить уплату налога.

Содержание налоговых правоотношений предопределяет их особенности.

Во-первых, налоговые правоотношения являются разновидностью имущественных, так как возникают по поводу денежных

средств между государством и обязанными субъектами в связи с уплатой налогов.

Во-вторых, одной из сторон в них всегда выступает государство или его уполномоченный орган, органы местного самоуправления. Государственные органы имеют не только право властных предписаний, но и обязанности, связанные с правами других участников финансовых правоотношений. Права всех участников налоговых правоотношений находятся под защитой государства, реализация их, как и выполнение обязанностей, обеспечивается его принудительной силой.

В-третьих, возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений происходит при наличии четко определенных в правовых нормах условий, или юридических фактов. Сами участники правоотношений о них договариваться не вправе.

К юридическим фактам в налоговом праве традиционно относятся действия (бездействие) или события.

Налоговое правоотношение состоит из трех элементов: субъектов, объекта, взаимосвязи. Взаимосвязь предполагает наличие прямых и обратных взаимодействий, в процессе которых реализуются юридические права и обязанности участников. Следует отметить, что налоговые правоотношения по содержанию относятся к числу сложных. Это означает, что обе стороны правоотношения имеют юридические права и несут обязанности. При этом одно из правоотношений является основным, а остальные — производными.

Так, при уплате налога основным выступает правоотношение, в силу которого налогоплательщик обязан уплатить соответствующий налог, а налоговые органы осуществляют деятельность по его взиманию. При этом налогоплательщик имеет право на получение информации о порядке и сроках уплаты налога, которому соответствует обязанность налогового органа таковую информацию предоставить. Производными же в этом случае будут правоотношения по налоговому контролю, осуществляемому налоговыми органами, и налоговой отчетности.

Налоговое право, регулируя относящиеся к его предмету общественные отношения, определяет круг участников или субъектов этих отношений, наделяет их юридическими правами и обязанностями, которые обеспечивают своевременное и правильное исчисление и уплату налогов и т. д. Носители этих прав и обязанностей являются субъектами налогового права. Следует

различать понятие «субъект налогового права» и «субъект (или участник) налогового правоотношения», хотя они во многом совпадают.

*Субъект налогового права* — это лицо, обладающее правосубъектностью, т. е. потенциально способное быть участником налоговых правоотношений; *субъект налогового правоотношения* — это реальный участник конкретных правоотношений<sup>1</sup>.

При определении *объекта налоговых правоотношений* следует учитывать, что в соответствии с ГК РФ (ст. 128) к объектам гражданских прав относятся: вещи, включая деньги и ценные бумаги, иное имущество, в том числе имущественные права; работы и услуги; информация; результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность); нематериальные блага. Исходя из этого можно сказать, что под объектом налогового правоотношения понимается то, на что направлены права и обязанности субъектов правоотношений. Наличие объекта налогообложения является фактическим обстоятельством (основанием) взимания налога.

### Вопросы для самоконтроля

1. Что является предметом налогового права?
2. Что понимается под источником налогового права?
3. Каковы источники налогового права?
4. Что понимается под налоговым законодательством?
5. Какие конституционные нормы образуют основы налогового права?
6. Каков метод налогового права?
7. Что понимается под нормой налогового права?
8. Какие виды норм налогового права вам известны?
9. Что представляет собой система налогового законодательства?
10. Каково содержание налоговых правоотношений?
11. В чем заключается специфика метода правового регулирования налоговых отношений?
12. Каковы особенности налоговых правоотношений?

<sup>1</sup> См.: Алексеев С. С. Указ. соч». Т. 2. С. 140.

## **Глава V**

# **СИСТЕМА И ПРАВОВОЕ ПОЛОЖЕНИЕ УЧАСТНИКОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

### **5.1. Участники налоговых правоотношений, их классификация**

Выделение круга участников (субъектов) налоговых правоотношений имеет особое теоретическое и практическое значение, поскольку они и их деятельность входят в сферу правового регулирования законодательства о налогах и сборах. В связи с этим они наделяются правовым статусом, образуемым совокупностью прав (с механизмом, гарантирующим их реализацию), обязанностей и ответственности за их неисполнение (ненадлежащее исполнение).

В соответствии со ст. 9 НК РФ к участникам налоговых правоотношений относятся:

- 1) организации и физические лица, признаваемые налогоплательщиками или плательщиками сборов;
- 2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами;
- 3) налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);
- 4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы РФ);
- 5) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщи-

ков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты (далее — сборщики налогов и сборов);

б) органы государственных внебюджетных фондов.

Приведенный перечень является закрытым. Однако он далеко не полон. В него, в частности, не включены представительные органы государственной власти и местного самоуправления, к исключительной компетенции которых относятся установление и введение налогов и сборов, а также ряд субъектов, обязанности которых в сфере налогообложения и ответственность за их неисполнение (ненадлежащее исполнение) установлена НК РФ. Среди таковых — банки (кредитные организации) (ст. 60, 86), регистраторы прав и сделок (ст. 85), эксперты, специалисты, переводчики, свидетели (ст. 90, 95—97) и ряд других категорий участников налоговых правоотношений. Следует отметить, что произвольное расширительное толкование либо сужение круга участников налоговых правоотношений вполне очевидно ведет к неблагоприятным с точки зрения законности последствиям, исключая возможность применения норм налогового законодательства в ряде конкретных налоговых правоотношений. Так, отсутствие в перечне участников налоговых правоотношений банков, регистраторов прав и сделок «способно создать для них •практические проблемы при обжаловании нормативных актов налоговых органов, а также при административном обжаловании решений по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах»<sup>1</sup>.

Круг участников налоговых правоотношений может быть очерчен и уточнен посредством классификации в зависимости от их правового статуса. Наиболее полной и логичной представляется классификация, предложенная И. И. Кучеровым<sup>2</sup>, выделившим следующие группы участников:

1) субъекты, наделенные компетенцией по установлению и введению налогов (органы представительной власти). Согласно принципу разделения властей прерогативой представительных органов власти (органов законодательной власти Российской Федерации, ее субъектов и административно-территориальных образований) являются установление и введение в действие на-

<sup>1</sup> Научно-практический комментарий к части первой Налогового кодекса. М., 2000. С. 93.

<sup>2</sup> См.: Кучеров И. И. Указ соч. С. 88-91.

логов и сборов (ст. 71, 72, 132 Конституции РФ). При этом согласно ст. 104 Конституции РФ законопроекты о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты, другие законопроекты, предусматривающие расходы, покрываемые за счет федерального бюджета, могут быть внесены только при наличии заключения Правительства РФ;

2) субъекты, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по уплате налогов (сборов) в бюджет или внебюджетный фонд (налогоплательщики и плательщики сборов). К их числу относятся организации и физические лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложена обязанность по уплате соответственно налогов и (или) сборов;

3) субъекты, содействующие уплате налогов и сборов (налоговые агенты, банки и сборщики налогов).

*Налоговыми агентами* являются лица, на которых в соответствии с налоговым законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов и сборов (ст. 24 НК РФ).

*Банками* в соответствии с законодательством о налогах и сборах признаются кредитные организации, имеющие лицензию на осуществление банковских операций, обязанные в соответствии с законодательством о налогах и сборах исполнять платежные поручения своих клиентов — налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов о перечислении налогов и сборов, а также решение налогового органа о взыскании налогов за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в порядке установленной законодательством очередности (ст. 60 НК РФ).

*Сборщиками налогов и (или) сборов* являются государственные органы, органы местного самоуправления, другие уполномоченные органы и должностные лица и организации, которые осуществляют прием от налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средств в уплату налогов и (или) сборов и перечисление их в бюджет. Права, обязанности и ответственность сборщиков налогов и (или) сборов определяются НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах, и (или) сборах (ст. 25 НК РФ);

4) субъекты, содействующие налоговому администрированию (органы регистрации, эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели).

К *органам регистрации* относятся:

- органы, которые осуществляют регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей;
- органы, лицензирующие деятельность частнопрактикующих нотариусов, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты;
- органы, регистрирующие физических лиц по месту жительства;
- органы, осуществляющие регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;
- органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию недвижимого имущества;
- органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения;
- органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия и частнопрактикующие нотариусы;
- органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами (ст. 85 НК РФ).

Обязанностью указанных органов является, в частности, предоставление налоговым органам информации, необходимой для взимания налогов и осуществления налогового контроля.

*Экспертами* признаются лица, обладающие специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле, которые необходимы для разъяснения вопросов, возникающих в процессе осуществления налогового контроля (ст. 95 НК РФ).

*Специалистами* являются лица, обладающие специальными знаниями и навыками, не заинтересованные в исходе дела, которые привлекаются в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля (ст. 96 НК РФ).

*Переводчиками* являются не заинтересованные в исходе дела лица, владеющие языком, знание которого необходимо для перевода (ст. 97 НК РФ).

*Понятыми* могут быть приглашены любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в

качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты процессуальных действий, производившихся в их присутствии (ст. 98 НК РФ).

В качестве *свидетеля* для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Запрещается допрос налоговыми органами в качестве свидетелей лиц, получивших информацию в связи с исполнением профессиональных обязанностей (например, адвокат, аудитор — перечень лиц, для которых полученная информация составляет профессиональную тайну, не является замкнутым) (ст. 90 НК РФ);

5) субъекты, осуществляющие налоговое администрирование (финансовые органы, суды и иные органы, уполномоченные решать вопросы об отсрочке и рассрочке уплаты налогов и сборов, налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов).

К органам государственных внебюджетных фондов относятся Пенсионный фонд России, Фонд обязательного медицинского страхования РФ, Фонд социального страхования РФ и их подразделения (отделения). Ранее органы государственных внебюджетных фондов были призваны контролировать своевременность и полноту уплаты страховых взносов, при этом согласно ст. 34 НК РФ они пользовались правами и несли обязанности налоговых органов. Однако, несмотря на то, что из числа участников налоговых правоотношений государственные внебюджетные фонды не исключены (ст. 9 НК РФ), с 1 августа 2004 г. из первой части Кодекса изъяты почти все упоминания о них, а ст. 34 изложена в новой редакции. По сути, единственной нормой НК РФ, упоминающей о государственных внебюджетных фондах, которой они должны были придерживаться, являлось положение ст. 78, где говорится о зачете или возврате излишне уплаченных сумм. Однако в настоящее время статус органов государственных внебюджетных фондов неоднозначно определяется в главах НК РФ. Так, новой редакцией п. 3 ст. 72 НК РФ, вступившей в силу 1 января 2005 г. установлено, что правила, предусмотренные гл. 11 НК РФ «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов», за исключением ст. 76 и 77, применяются также в отношении способа обеспечения исполнения обязательств по уплате налогов в государственные внебюджетные

фонды. При этом также установлено, что органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и несут обязанности *налоговых органов*. Согласно же п. 7 ст. 61 органы государственных внебюджетных фондов пользуются правами и несут обязанности *финансовых органов*, предусмотренные гл. 9 «Изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени»;

б) субъекты, осуществляющие правоохранительную функцию в сфере налогообложения (органы внутренних дел, органы прокуратуры).

Статья 36 НК РФ определяет полномочия *органов внутренних дел*. В частности, по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения. Для реализации указанных полномочий органов внутренних дел в налоговой сфере создана Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям МВД России, являющаяся самостоятельным структурным подразделением центрального аппарата МВД России (ныне — департамент экономической безопасности МВД России).

*Органы прокуратуры* включают прокуратуру РФ, прокуратуры субъектов, приравненные к ним военные и другие специализированные прокуратуры, а также прокуратуры городов и районов. В соответствии со ст. 77 НК РФ прокуроры санкционируют арест имущества, т. е. действия налоговых и таможенных органов по ограничению прав собственности налогоплательщиков-организаций в отношении их имущества;

7) субъекты, рассматривающие дела и исполняющие решения о взыскании налоговых санкций (судебные органы и органы принудительного исполнения).

*Судебные органы* включают суды общей юрисдикции и арбитражные суды. В налоговых правоотношениях *суды общей юрисдикции* представлены районными судами, которые рассматривают дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями. Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным

предпринимателям рассматриваются *арбитражными судами субъектов Российской Федерации* (ст. 105 НК РФ).

*Органы принудительного исполнения* представлены в налоговых правоотношениях подразделениями (службами) Министерства юстиции Российской Федерации и органов юстиции субъектов Российской Федерации. Непосредственное исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится судебными приставами-исполнителями.

При этом отдельные субъекты могут быть отнесены одновременно к нескольким группам. Так, банки не только исполняют поручения своих клиентов на уплату налогов, но и осуществляют администрирование, в частности контролируют постановку организаций и индивидуальных предпринимателей на налоговый учет при открытии ими счета, а также являются налогоплательщиками и налоговыми агентами.

## 5.2. Правовое положение налогоплательщиков

Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в законодательном порядке возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы.

В теории права отсутствуют понятия «налоговая правоспособность» и «налоговая дееспособность» налогоплательщиков. По определению В. И. Гуреева, *налоговая правоспособность* — это способность иметь права и нести налоговые обязанности, которые признаются в равной мере за всеми физическими лицами (резидентами и нерезидентами)<sup>1</sup>. В российском законодательстве лишь указано, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы и иметь право пользоваться льготами по их уплате (ст. 57 Конституции РФ, ст. 3 НК РФ).

Налоговую правоспособность следует рассматривать с позиции отношения налогового права к субъекту с учетом взаимосвязи реальности и возможности. Возможность налоговой правоспособности характеризуется тем, что субъект должен обладать налоговыми правами и налоговыми обязанностями. При этом субъективное налоговое право можно представить в виде конкретной, установленной налоговым законом меры поведения

<sup>1</sup> См.: Гуреев В. И. Российское налоговое право. М., 1997.

физического лица (налогоплательщика). Субъективная налоговая обязанность — это мера необходимого поведения конкретного физического лица (налогоплательщика).

Содержанием налоговой правоспособности охватывается:

- способность физических лиц (резидентов, нерезидентов) иметь имущество (движимое, недвижимое) в собственности;
- способность иметь право пользования имуществом;
- способность выполнять определенную работу и получать доход от нее.

*Налоговая дееспособность* — это способность лица (организации и физического лица) приобретать права на совершение действий, которые создают условия налогообложения. Основными условиями налогообложения являются обязанности лиц платить законно установленные налоги и нести ответственность за совершение правонарушения в налоговой сфере, т. е. иметь так называемую деликтоспособность. На практике это означает, что в результате своего труда некто может иметь имущество в виде квартиры, дачи, автомобиля и т. д. Дееспособность физического лица наступает по достижении совершеннолетия (в России — с 16 лет).

Налоговая дееспособность является одним из элементов налогового права, в осуществлении которого физические лица могут:

- быть работниками государственных бюджетных организаций, акционерных обществ и получать доход в виде заработной платы;
- выступать в качестве индивидуального предпринимателя без привлечения наемного труда;
- быть собственником недвижимого и движимого имущества;
- иметь наследников (правопреемников), авторов произведений науки, литературы и искусства и т. д.;
- выступать в другом статусе, определенном законодательством РФ.

В налоговом праве под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации.

НК РФ предусмотрено, что филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций уплачивают налоги на той территории, на которой они осуществляют функции своих

организаций. В частности, представительство, являясь, согласно ГК РФ, обособленным подразделением, не осуществляет функции юридического лица, а представляет и защищает его интересы. Таким образом, организации не должны платить соответствующие суммы налогов в бюджеты субъектов РФ, на территории которых находятся представительства этих организаций. Поскольку к российским организациям НК РФ относит только юридических лиц, образованных в соответствии с российским законодательством, то филиалы, представительства и другие обособленные подразделения российских юридических лиц самостоятельными налогоплательщиками не являются.

Юридическое лицо вправе наделять и филиал, и представительство своим имуществом. Однако при этом следует учитывать, что обособленность имущества как филиала, так и представительства носит относительный характер, поскольку это имущество продолжает оставаться имуществом самого юридического лица.

В ряде случаев, в соответствии с действующим законодательством, филиалы будут являться самостоятельными плательщиками налогов при наличии у юридического лица задолженности по платежам в бюджет. Филиал иностранного юридического лица, созданный на территории Российской Федерации в налоговых правоотношениях, признается организацией и может быть привлечен налоговыми органами к ответственности (ст. 11 НК РФ).

В категорию физических лиц налоговое законодательство включает граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства. Законодательно установлен различный правовой статус налогоплательщиков — физических лиц с целью применения соответствующих ставок, льгот, порядка и срока уплаты, получения налогового кредита: работники, получающие доход в форме заработной платы на предприятиях и организациях; индивидуальные предприниматели; собственники движимого и недвижимого имущества; наследники имущества; правопреемники авторов произведений науки, литературы, искусства; законные представители (усыновители, опекуны) и с иными правовыми положениями.

В соответствии с ГК РФ способность иметь гражданские права и нести обязанности признается в равной мере за всеми гражданами. Правоспособность гражданина возникает в момент его рождения и прекращается со смертью.

Законодательством о налогах и сборах установлена обязанность физических лиц уплачивать налоги и сборы. Согласно

ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных данным Кодексом или иным актом законодательства о налогах и сборах. При этом такие категории физических лиц, как малолетние, не достигшие четырнадцатилетнего возраста, недееспособные граждане, признанные судом недееспособными вследствие психического расстройства, ограниченно дееспособные граждане, привлекаются к уплате налогов и сборов на общих основаниях через своих законных представителей на основании п. 1 ст. 26 НК РФ.

Таким образом, к налогообложению привлекаются все вышеперечисленные категории физических лиц независимо от их недееспособности или ограниченной дееспособности через своих законных представителей, опекунов, попечителей, органов опеки и попечительства. Исключение составляют граждане, достигшие шестнадцатилетнего возраста, такие, как эмансипированные несовершеннолетние и несовершеннолетние, вступившие в брак. Эти категории граждан лично привлекаются к налогообложению.

В отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, налогоплательщик может выступать либо непосредственно (физические лица — самостоятельно, юридические лица — через своих законных представителей, т. е. через лиц, которые на основании закона или учредительных документов уполномочены представлять данную организацию), либо через уполномоченных представителей, которые представляют его интересы в отношениях с налоговыми и иными органами. Личное участие налогоплательщика в налоговых отношениях не лишает его права иметь уполномоченного представителя, равно как и участие уполномоченного представителя не лишает налогоплательщика прав на личное участие в указанных правоотношениях.

В целях налогообложения выделяется особая категория налогоплательщиков — *индивидуальные предприниматели*, которыми являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также физические лица, самостоятельно осуществляющие на свой страх и риск деятельность, направленную на систематическое получение дохода от оказания платных услуг, и не подлежащие регистрации в этом качестве: частные нотариусы, а также адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты. Согласно ст. 2 НК РФ

физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства РФ, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Отмечается, что допустимость отнесения частных нотариусов как субъектов налоговых обязательств к одной группе с индивидуальными предпринимателями вытекает в том числе из особенностей статусных характеристик частных нотариусов, выявленных Конституционным Судом РФ в постановлении от 23 декабря 1999 г.: как самозанятые граждане, частные нотариусы осуществляют свободно избранную ими деятельность на основе частной собственности и на свой страх и риск, отвечая по своим обязательствам всем принадлежащим им имуществом, за исключением имущества, на которое в соответствии с законом не может быть обращено взыскание (ст. 24 ГК РФ)<sup>1</sup>. Не противоречит данному пониманию и то, что деятельность занимающихся частной практикой нотариусов является особой юридической деятельностью, которая осуществляется от имени государства, чем предопределяется специальный публично-правовой статус нотариусов<sup>2</sup>. Аналогичной позиции придерживается Конституционный Суд РФ в отношении налогового статуса адвокатов<sup>3</sup>.

Экономические отношения налогоплательщиков и государства определяются на основе принципа физического присутст-

<sup>1</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 6 июня 2002 г. «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Руппель Светланы Карловны на нарушение ее конституционных прав положениями абзаца четвертого пункта 2 статьи 11 Налогового кодекса Российской Федерации».

<sup>2</sup> Данная правовая позиция изложена в постановлении Конституционного Суда РФ от 19 мая 1998 г. по делу о проверке конституционности отдельных положений ст. 2, 12, 17, 24 и 34 Основ законодательства РФ о нотариате.

<sup>3</sup> Определение Конституционного Суда РФ от 7 февраля 2002 г. «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Дрессена Александра Константиновича на нарушение его конституционных прав отдельными положениями статей 235 и 241 Налогового кодекса Российской Федерации».

вия (резидентства). С учетом этого различают два вида субъектов налогообложения: резидентов и нерезидентов, режим налогообложения которых различен. Резиденты несут полную налоговую обязанность, у нерезидентов она ограничена, различается также порядок декларирования доходов и уплаты налогов.

Резидентами РФ согласно налоговому законодательству являются:

а) физические лица, имеющие постоянное местожительство в России, в том числе временно находящиеся за рубежом. Необходимое условие для физических лиц — проживание гражданина РФ, иностранца или лица без гражданства на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством РФ, с местонахождением в России;

в) филиалы и представительства российских предприятий и организаций, находящиеся за пределами России.

Нерезидентами РФ считаются:

а) физические лица, имеющие постоянное местожительство за пределами Российской Федерации, в том числе временно находящиеся в России;

б) юридические лица, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, с местонахождением за пределами России;

в) филиалы и представительства иностранных предприятий и организаций, находящиеся в России<sup>1</sup>.

Еще одну категорию налогоплательщиков составляют так называемые *взаимозависимые лица* (ст. 20 НК РФ). В качестве таковых могут выступать как юридические, так и физические лица. Взаимозависимыми являются лица, отношения между которыми могут оказывать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц. НК РФ называет специальные основания признания лиц взаимозависимыми — доля участия одного юридического лица в имуществе другого составляет более 20 %, одно физическое лицо подчиняется другому в силу служебного положения, лица состоят в брачно-семейных отношениях (пп. 1 п. 1 ст. 20). Кроме того, по решению суда любые лица могут быть

<sup>1</sup> Налогообложению подлежат только те доходы нерезидентов РФ, которые получены на территории России (так называемая ограниченная налоговая обязанность).

признаны взаимозависимыми и при отсутствии указанных оснований, но при наличии доказательств нахождения одного лица под контролем другого.

Установление факта экономической зависимости одного лица от другого имеет существенное значение для целей налогообложения. В частности, в качестве общего правила Кодекс устанавливает, что при исчислении налогов принимается цена товаров, работ, услуг, указанная сторонами сделки. Именно эта цена должна приниматься как рыночная. Однако по сделкам между взаимозависимыми лицами налоговые органы вправе контролировать правильность применения цен. При выявлении отклонений в ту или иную сторону налоговые органы могут принять решение о доначислении налога исходя из рыночных цен и применении финансовых санкций (ст. 40 НК РФ).

Признание лиц взаимозависимыми при отсутствии оснований, указанных выше, возможно по решению суда, если налоговым органом представлены доказательства того, что лица находятся под контролем другого лица. По-видимому, такое решение может приниматься судом в рамках судопроизводства по иску налогового органа о взыскании налоговых санкций.

Налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты могут участвовать в налоговых правоотношениях не только лично, но также и через законных или уполномоченных представителей. При этом участие представителя не лишает указанных лиц права на личное участие в налоговых правоотношениях.

*Законными представителями организации* признаются лица, уполномоченные представлять ее в силу закона или учредительных документов. К ним, прежде всего, относятся руководители. В зависимости от организационно-правовой формы юридического лица может различаться наименование, компетенция и порядок назначения его единоличного исполнительного органа. Действия (бездействие) этих представителей, совершенные в связи с участием организации в налоговых правоотношениях, признаются ее действиями (бездействием).

*Законными представителями налогоплательщика — физического лица* признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации. Таковыми, согласно ст. 28—30 ГК РФ, выступают родители, усыновители, опекуны и попечители.

*Уполномоченным представителем налогоплательщика* признается физическое или юридическое лицо, которому налогопла-

тельщик поручает представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры (ст. 29 НК РФ).

Уполномоченный представитель налогоплательщика — организации осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

Уполномоченный представитель налогоплательщика — физического лица осуществляет свои полномочия на основании нотариально удостоверенной доверенности или доверенности, приравненной к нотариально удостоверенной в соответствии с гражданским законодательством РФ.

В соответствии со ст. 21 НК РФ налогоплательщики и 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 нормативных 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 РФ о налогах и сборах, от финансовых органов в субъектах РФ и органов местного самоуправления — по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ 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 законом;

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 НК РФ 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.

Налогоплательщики имеют также иные права, установленные НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Плательщики сборов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Статья 22 НК РФ устанавливает, что права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Следует обратить внимание на то, что, как следует из ст. 81 НК РФ, налогоплательщик-предприятие будет освобождено от ответственности за нарушение правил составления на-

логовой декларации, если заявление о внесении изменений и дополнений в нее было сделано налогоплательщиком до вручения ему акта налоговой проверки, выявившей нарушения, и при условии, что налогоплательщик уплатил недостающую сумму налога и пени за несвоевременную уплату налога (п. 4 ст. 81 НК РФ).

Вопрос об определении круга обязанностей налогоплательщиков является одним из основных вопросов, стоящих перед организациями и физическими лицами. С одной стороны, применение к плательщикам финансовых санкций обусловлено нарушением какой-либо из обязанностей, установленных ст. 57 Конституции РФ и НК РФ. С другой стороны, защита от незаконного применения санкций налоговыми органами в свою очередь основывается на доказывании налогоплательщиком отсутствия у него той обязанности, за неисполнение которой к нему были незаконно применены санкции.

Статья 23 НК РФ содержит перечень обязанностей налогоплательщиков.

Налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели имеют и другие обязанности. Так, в соответствии с Федеральным законом от 22 мая 2003 г. «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»<sup>1</sup> организации и индивидуальные предприниматели, применяющие контрольно-кассовую Технику, обязаны:

- осуществлять регистрацию контрольно-кассовой техники в налоговых органах;
- применять при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт исправную контрольно-кассовую технику, опломбированную в установленном порядке, зарегистрированную в налоговых органах и обеспечивающую надлежащий учет денежных средств при проведении расчетов (фиксацию расчетных операций на контрольной ленте и в фискальной памяти);
- выдавать покупателям (клиентам) при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в момент оплаты отпечатанные контрольно-кассовой техникой кассовые чеки;

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.

- обеспечивать ведение и хранение в установленном порядке документации, связанной с приобретением и регистрацией, вводом в эксплуатацию и применением контрольно-кассовой техники, а также обеспечивать должностным лицам налоговых органов, осуществляющих проверку, беспрепятственный доступ к соответствующей контрольно-кассовой технике, предоставлять им указанную документацию;
- производить при первичной регистрации и перерегистрации контрольно-кассовой техники введение в фискальную память контрольно-кассовой техники информации и замену накопителей фискальной памяти с участием представителей налоговых органов.

Налогоплательщики (плательщики сборов), уплачивающие налоги и сборы в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством.

Неисполнение налогоплательщиком возложенных на него обязанностей, в установленных НК РФ случаях, признается налоговым правонарушением, за которое устанавливается ответственность с применением налоговых санкций (в виде штрафов). Штраф взыскивается с налогоплательщиков только в судебном порядке.

К числу наиболее существенных обязанностей налогоплательщика относятся следующие.

*Обязанность уплачивать законно установленные налоги* — наиболее общая обязанность, при исполнении которой необходимо учитывать то, что налоги должны быть установлены законно, т. е. налог должен быть предусмотрен НК РФ (в настоящее время — ст. 19—21 Закона «Об основах налоговой системы в Российской Федерации») и введен соответствующим нормативным правовым актом представительного (законодательного) органа власти (Российской Федерации, ее субъекта, представительного органа местного самоуправления). Особенную актуальность положение о законности налогов приобретает при установлении региональных и местных налогов.

*Обязанность постановки налогоплательщиков на учет в налоговых органах* возникает в случаях, предусмотренных НК РФ. При этом согласно ст. 83 НК РФ в целях проведения налогового контроля организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, а также в собственности которой находится подлежа-

щее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

Установление данной обязанности обусловлено тем, что обособленные подразделения организации не являются самостоятельными налогоплательщиками, а лишь исполняют в предусмотренном законом порядке обязанности создавшей их организации по уплате налогов и сборов. Налогоплательщиком является сама организация.

*Обязанность налогоплательщика вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения* заключается в следующем. Организации обязаны вести бухгалтерский учет в соответствии с требованиями Закона о бухгалтерском учете, Положения о бухгалтерском учете, с применением Плана счетов бухгалтерского учета, методом двойной записи. Кроме того, в процессе осуществления своей деятельности налогоплательщики должны соблюдать правила обращения с документами строгой отчетности (например, приходные и расходные кассовые ордера, кассовые чеки и др.), соблюдать правила ведения первичной учетной документации (счета-фактуры, платежные поручения, накладные и т. д.), установленные нормативными актами РФ. Жесткие требования к ведению бухгалтерского учета продиктованы тем, что организации строят свою налоговую отчетность, определяют суммы подлежащих уплате налогов самостоятельно, на основании бухгалтерского учета.

Помимо этого, законодательством по отдельным налогам предусмотрены определенные правила учета объектов налогообложения. Так, ст. 169 НК РФ устанавливает, что налогоплательщик обязан составить счет-фактуру, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж в порядке, установленном Правительством РФ.

Исполнение обязанности по представлению в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговых деклараций, а также бухгалтерской отчетности, должно быть основано на точном соблюдении требований законодательства по отдельным налогам, а также Закона о бухгалтерском учете.

В налоговый орган представляются декларации по тем налогам, которые налогоплательщик должен платить, в том числе и при отсутствии налоговой базы. При этом неважно, указаны в них какие-либо суммы или они «нулевые». Исключением является случай, когда предприниматель подал в налоговую инспекцию заявление о приостановлении деятельности. После этого декларацию он может не представлять.

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно. Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде. Порядок представления налоговой декларации в электронном виде определяется Министерством финансов РФ.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки. Если срок для представления деклараций по налогу законом не установлен, то, даже в случае, если он определен подзаконным актом, налогоплательщик не может нести ответственность за нарушение сроков представления таких деклараций.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

Налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Порядок защиты прав и законных интересов налогоплательщиков (плательщиков сборов) определяется НК РФ и иными федеральными законами.

Порядок обжалования действий (актов) контролирующих органов не определен единым нормативным актом, он склады-

вается из целого десятка различного рода документов и в большей степени формируется за счет существующей практики. В связи с этим существует не один, а несколько способов обжалования.

### **5.3. Налоговые агенты**

Раскрытие правового статуса налогового агента предполагает установление его прав, обязанностей, а также оснований для применения к нему мер принудительного характера. Однако если в отношении содержания его прав все более или менее ясно, то об обязанностях налогового агента следует сказать особо, ибо они имеют определяющее значение для выяснения его правового статуса и. применения к нему мер принудительного характера за их неисполнение.

Основной обязанностью налогового агента является необходимость «правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги» (пп. 1 п. 3 ст. 24 НК РФ).

При невозможности удержать налог налоговый агент обязан письменно сообщить об этом в течение одного месяца в налоговый орган по месту своего учета. Необходимо также указать сумму задолженности налогоплательщика.

Среди других обязанностей налоговых агентов, перечисленных в п. 2 ст. 24 НК РФ, следует отметить обязанность вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных налогов, а также обязанность представлять в налоговый орган документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

В соответствии с п. 2 ст. 24 НК РФ налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено законом. Таким образом, проблемы определения содержания их прав, в общем, совпадают с аналогичными проблемами в отношении налогоплательщика и не рассматриваются в данной работе.

Налоговых агентов следует отличать от сборщиков налогов в случаях, когда в соответствии с НК РФ они могут принимать от

налогоплательщиков и (или) плательщиков сборов средства в уплату налогов и (или) сборов и перечислять их в бюджет.

Не следует также путать налоговых агентов с организациями или физическими лицами, от которых налогоплательщик получает доход, т. е. с «источниками выплаты доходов налогоплательщику» (абзац 11 п. 2 ст. 11 НК РФ). Сам по себе статус источника выплаты доходов налогоплательщику не предполагает наличия у него обязанности удержать и перечислить в бюджет налог. И лишь в ряде случаев в силу возложения на него такой обязанности законом источник выплаты доходов признается налоговым агентом.

#### **5.4. Федеральная налоговая служба**

Особое место в налоговой системе занимают учет, контроль, определение величины налога, способы и аппарат взимания его через принуждение и пресечение нарушения налогового законодательства.

Единство экономического пространства и, следовательно, единство налоговой системы обеспечиваются системой федеральных налоговых органов, в которую входят Федеральная налоговая служба, действующая на основании Положения, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г.<sup>1</sup>, и ее территориальные органы, которые в установленной сфере деятельности являются правопреемниками Министерства РФ по налогам и сборам, а также Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству по всем правоотношениям, связанным с представлением интересов Российской Федерации в процедурах банкротства.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) находится в ведении Министерства финансов РФ и является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, в случаях, предусмотренных законодательством РФ, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2004. № 40. Ст. 3961.

платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства РФ в пределах компетенции налоговых органов.

Помимо этого, ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной 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. Так, согласно постановлению Правительства РФ от 14 октября 2004 г. ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, представляющим в делах о банкротстве банков права требования к банку, перешедшие к государственной корпорации «Агентство по страхованию вкладов» в результате выплаты указанной корпорацией возмещения по вкладам.

ФНС России осуществляет возложенные на нее функции и полномочия непосредственно и через свои территориальные органы. Служба и ее территориальные органы — управления ФНС по субъектам РФ, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции межрайонного уровня (далее — налоговые органы) составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Налоговые органы, как относящиеся к федеральным экономическим службам, в соответствии с Конституцией РФ находятся в ведении Российской Федерации (п. «ж» ст. 71); налоговые органы в субъектах РФ являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти (ч. 1 ст. 78), а не органами субъектов РФ.

ФНС России выполняет следующие функции:

*1) осуществляет контроль и надзор за:*

- соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, — за правильностью

исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

- представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- выделением и использованием квот на закупку этилового спирта, произведенного из пищевого и непищевого сырья;
- фактическими объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;
- соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;
- полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;
- проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей;

2) *выдает в установленном порядке лицензии (разрешения) на:*

- производство, хранение и оборот этилового спирта, спиртосодержащей продукции, производство, розлив, хранение, закупку и оптовую реализацию алкогольной продукции;
- производство, хранение и поставку спиртосодержащей непищевой продукции;
- производство табачных изделий;
- учреждение акцизных складов;
- осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией;
- проведение всероссийских лотерей;

3) *осуществляет:*

- государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;
- установку и пломбирование контрольных спиртоизмеряющих приборов на предприятиях и в организациях по производству этилового спирта из сырья всех видов;

4) *регистрирует в установленном порядке:*

- договоры коммерческой концессии;

- контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством РФ;

5) *ведет в установленном порядке:*

- учет всех налогоплательщиков;
- государственный сводный реестр выданных, приостановленных и аннулированных лицензий на производство, хранение и оптовую реализацию этилового спирта и алкогольной продукции;
- сводный государственный реестр выданных лицензий, лицензий, действие которых приостановлено, и аннулированных лицензий на производство, хранение и поставку спиртосодержащей непищевой продукции;
- реестр лицензий на производство табачных изделий;
- реестры разрешений на учреждение акцизных складов, в том числе сводный реестр разрешений;
- Единый государственный реестр юридических лиц, Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков;
- реестр лицензий на осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией;
- единый государственный реестр лотерей, государственный реестр всероссийских лотерей.

Кроме того, ФНС России:

- бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;
- осуществляет в установленном законодательством РФ порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;

- принимает в установленном законодательством РФ порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней.

Следует отметить, что ФНС России не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, а также управление государственным имуществом и оказание платных услуг.

ФНС России осуществляет свою деятельность во взаимодействии, с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями.

### **5.5. Федеральная таможенная служба и ее территориальные подразделения**

Таможенные органы осуществляют ряд вмененных им законодательством функций, среди которых взимание таможенных платежей, непосредственно связанное со сферой деятельности налоговых органов. Таможенные органы осуществляют контроль за соблюдением налогового и таможенного законодательства при перемещении через таможенную границу РФ, в том числе за правильностью исчисления и уплаты налогов (сборов) в связи с указанным перемещением товаров.

Федеральная таможенная служба действует на основании Положения, утвержденного постановлением Правительства РФ от 21 августа 2004 г.<sup>1</sup>, и является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в соответствии с законодательством РФ функции по контролю и надзору в области таможенного дела, а также функции агента валютного контроля и специальные функции по борьбе с контрабандой, иными преступлениями и административными правонарушениями. Федеральная таможенная служба находится в ведении Министерства экономического развития и торговли РФ.

К числу полномочий, осуществляемых Федеральной таможенной службой в налоговой сфере, относятся:

- взимание таможенных пошлин, налогов, антидемпинговых, специальных и компенсационных пошлин, таможенных сборов, контроль за правильностью исчисления и своевременностью уплаты указанных пошлин, налогов и сборов, принятие мер по их принудительному взысканию;
- осуществление таможенного оформления и таможенного контроля;
- ведение реестров лиц, осуществляющих деятельность в области таможенного дела;
- ведение реестра банков и иных кредитных организаций, обладающих правом выдачи банковских гарантий уплаты таможенных платежей;
- осуществление в пределах своей компетенции валютного контроля операций, связанных с перемещением товаров и транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации;
- осуществление производства по делам об административных правонарушениях и рассмотрение таких дел в соответствии с законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях;
- рассмотрение жалоб на решения, действия (бездействие) таможенных органов и их должностных лиц.

Таможенные органы РФ составляют единую систему, в которую входят:

- Федеральная таможенная служба;
- региональные таможенные управления;
- таможни;
- таможенные посты.

Федеральная таможенная служба и ее подразделения являются участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах (ст. 9 НК РФ).

В соответствии со ст. 34 НК РФ таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов и сборов при перемещении товаров через таможенную границу России.

Должностные лица таможенных органов несут обязанности, предусмотренные ст. 33 НК РФ для должностных лиц налоговых органов, а также другие обязанности в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации.

Статья 82 НК РФ предусматривает, что налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Отношения, возникающие при взимании налогов и сборов таможенными органами, при контроле за уплатой таможенных платежей, обжаловании актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц достаточно сложны и регулируются нормами различных отраслей права. НК РФ используется применительно к этим отношениям только в специально оговоренных ситуациях.

Следует иметь в виду, что до 1 января 2004 г. практическая реализация таможенными органами контрольных налоговых полномочий осуществлялась в соответствии со ст. 87<sup>1</sup> НК РФ в форме проведения налоговых проверок. Таможенные органы обладали контрольными налоговыми полномочиями, которые были предоставлены им налоговым законодательством в определенных НК РФ случаях в отношении лиц, имеющих налоговые обязанности в сфере таможенных правоотношений.

С 1 января 2004 г. из Кодекса исключены налоговые проверки, проводимые таможенными органами (ст. 87<sup>1</sup> НК РФ). Формы и порядок проведения таможенного контроля за таможенными платежами, в том числе НДС и акцизами, взимаемыми при ввозе товаров на таможенную территорию, регулируются ТК РФ (ст. 366).

## **5.6. Деятельность финансовых органов в налоговой сфере**

В соответствии с новой редакцией ст. 9 НК РФ финансовые органы более не причисляются к участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. Вместе с тем круг полномочий Министерства финансов РФ в налоговой сфе-

ре весьма обширен. Налоговой компетенцией наделены также министерства финансов республик, финансовые управления (департаменты, отделы) администраций краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга, автономной области, автономных округов, районов и городов (далее — финансовые органы).

На финансовые органы не распространяется действие разд. 111 НК РФ, регулирующего права, обязанности и ответственность налоговых органов, их должностных лиц. Налоговые, а не финансовые органы выполняют контрольные действия в отношении налогоплательщиков и могут налагать взыскания за налоговые правонарушения.

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.

Минфин России действует на основании Положения, утвержденного постановлением Правительства РФ от 30 июня 2004 г.<sup>1</sup> Министерство осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении Федеральной налоговой службы, Федеральной службы страхового надзора, Федеральной службы финансово-бюджетного надзора, Федеральной службы по финансовому мониторингу и Федерального казначейства, а также контроль за исполнением Федеральной таможенной службой нормативных правовых актов по вопросам исчисления и взимания таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров и транспортных средств.

В налоговой сфере Минфин России осуществляет ряд важных полномочий, в частности, вносит в Правительство РФ про-

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2004. № 31. Ст. 3258.

екты федеральных законов, нормативных правовых актов Президента РФ и Правительства РФ и другие документы, по которым требуется решение Правительства РФ, по вопросам, относящимся к сфере ведения Министерства и к сферам ведения подведомственных ему федеральных служб.

Минфин России имеет право запрашивать и получать в установленном порядке сведения, необходимые для принятия решений по отнесенным к его компетенции вопросам.

Министерство финансов РФ принимает нормативные правовые акты.

Основными направлениями деятельности Минфина России являются:

1) *разработка проектов федерального бюджета и обеспечение исполнения его доходных и расходных статей.* Очевидны различия в полномочиях налоговых и финансовых органов. Исполнение бюджета финансовыми органами не означает обеспечения поступлений в бюджет, проведения контрольных мероприятий в отношении налогоплательщиков и применения мер взыскания к ним. Исполнение бюджета Минфином России — это проведение операций со средствами, поступившими на бюджетные счета, исполнение расходных статей — выполнение процедуры бюджетного финансирования. На Министерстве финансов России лежит обязанность совершенствовать бюджетную систему, развивать бюджетный федерализм;

2) *разработка проектов нормативов отчислений федеральных налогов и сборов в бюджеты субъектов РФ.* Проекты нормативов разрабатываются для составления бюджетов на очередной финансовый год на основе:

- бюджетного послания Президента РФ;
- прогноза социально-экономического развития соответствующей территории;
- главных направлений бюджетной и налоговой политики;

3) *подготовка предложения по формированию и использованию средств государственных внебюджетных фондов, по установлению размеров отчислений в эти фонды;*

4) *аккумуляция информации об установлении региональных и местных налогов или сборов.* Эта информация направляется органами государственной власти субъекта РФ и органами местного самоуправления в Минфин России, а также в соответствующие региональные налоговые и финансовые органы (ст. 16 НК РФ);

5) *согласование с финансовыми органами решений об изменении порядка исполнения и размера налогового обязательства.* Согласно ст. 63 НК РФ, если в соответствии с законодательством РФ федеральные налоги или сборы подлежат зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов или сборов изменяются на основании решений федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, муниципальных образований.

Как орган, ответственный за проведение финансовой политики государства, Минфин России уполномочен распоряжаться потенциальными бюджетными доходами и определять условия налогообложения;

6) *издание обязательных для своих подразделений приказов, инструкций и методических указаний по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не относятся к нормативным актам;*

7) *выдача письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах.* Согласно ст. 34<sup>2</sup> НК РФ Минфин России дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах, утверждает формы расчетов по налогам и формы налоговых деклараций, обязательные для налогоплательщиков, а также порядок их заполнения. Органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления, уполномоченные в области финансов, дают письменные разъяснения по вопросам применения соответственно законодательства субъектов РФ о налогах и сборах и нормативных правовых актов органов местного самоуправления о местных налогах и сборах.

## **Вопросы для самоконтроля**

1. Что понимается под налоговой правосубъектностью?
2. Что представляет собой налоговая правоспособность?
3. Что понимается под налоговой дееспособностью?
4. Кто относится к участникам налоговых правоотношений?
5. Каковы признаки субъекта налоговых правоотношений?
6. Кто относится к участникам налоговых правоотношений?

7. Какова система и компетенция налоговых органов Российской Федерации?
8. Что относится к обязанностям налогоплательщиков?
9. Какие права налогоплательщика вам известны?
10. Что относится к правам и обязанностям налогового агента?
11. Каков статус налогового представителя как участника налоговых правоотношений?
12. Что понимается под налоговой информацией?
13. Каков порядок предоставления информации налоговым органам кредитными организациями, органами регистрации и иными обязанными лицами?

# Глава VI

## НАЛОГОВЫЙ ЗАКОН

### 6.1. Порядок введения в действие налогового закона

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Статья 71 Конституции РФ относит федеральные налоги и сборы к ведению Российской Федерации. Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в соответствии с ч. 3 ст. 75 Конституции РФ устанавливаются федеральным законом. Это означает, что федеральные налоги и сборы могут считаться «законно установленными», если они установлены надлежащим субъектом — федеральным законодательным органом и в надлежащей форме — форме федерального закона.

Конституционным нормам корреспондирует норма, установленная п. 5 ст. 3 НК РФ, которая гласит: «Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными настоящим Кодексом признаками налогов или сборов, не предусмотренные настоящим Кодексом либо установленные в ином порядке, чем это определено настоящим Кодексом».

В НК РФ определяется порядок установления, изменения или отмены налогов и сборов в Российской Федерации, согласно п. 5 ст. 3 которого федеральные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются НК РФ. Налоги и сборы субъектов РФ, местные налоги и сборы устанавливаются, изменяются или отменяются соответственно законами субъектов РФ о налогах и сборах и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах в соответствии с НК РФ.

Законы о налогах и сборах должны приниматься с соблюдением установленной Конституцией РФ процедуры и вводиться в действие в соответствии с действующим законодательством. Так,

согласно ст. 106 законы о федеральных налогах и сборах, принятые Государственной Думой, подлежат обязательному рассмотрению Советом Федерации.

Касаясь вступления в силу налоговых законов, необходимо отметить, что именно из-за нарушения порядка введения закона в действие Конституционный Суд РФ неоднократно признавал положения законов о налогах не соответствующими Конституции РФ<sup>1</sup>. В обоих случаях законам о налогах придавалась обратная сила, что противоречит ст. 15 и 57 Конституции РФ.

Согласно ч. 3 ст. 15 Конституции РФ неопубликованные законы не применяются. На основании этой нормы был принят Федеральный закон РФ от 14 июня 1994 г. «О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания»<sup>2</sup>, устанавливающий общие правила опубликования и вступления законов в силу. В отношении налоговых законов Конституция РФ (ст. 57) содержит прямой запрет на придание им обратной силы, если эти законы ухудшают положение налогоплательщиков.

Порядок введения в действие законов о налогах и сборах имеет свои особенности. В соответствии со ст. 5 НК РФ акты законодательства о налогах и сборах 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 этой же статьей. При этом федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ и акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не

<sup>1</sup> См.: постановления Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. «По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 г. «О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах» и от 24 февраля 1998 г. «По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1 и 5 Федерального закона от 5 февраля 1997 г. «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ, Государственный фонд занятости населения РФ и в фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год».

<sup>2</sup> СЗ РФ. 1994. № 8. Ст. 801.

ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Что касается иных нормативных правовых актов, то их введение в действие подчинено общему порядку, предусмотренному Указом Президента РФ от 23 мая 1996 г. «О порядке опубликования и вступления в силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти»<sup>1</sup>. В соответствии с ним акты Президента РФ и акты Правительства РФ должны быть опубликованы не позднее 10 дней после их подписания и вступают в силу по истечении семи дней после этого, если в них не установлено иное. Нормативные же акты федеральных органов исполнительной власти вступают в силу по истечении 10 дней с момента опубликования, а те из них, которые затрагивают права и интересы граждан, должны, кроме того, пройти предварительную регистрацию в Минюсте России.

Содержание понятия «законно установленные налоги» не ограничивается перечисленными признаками. Особое значение имеет положение о том, что 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 (п. 6 ст. 3 НК РФ).

*Установление налога* означает определение налогоплательщиков и элементов налогообложения: объекта налога, налоговой базы, налогового периода, ставки, порядка исчисления и сроков уплаты.

Установление налога предполагает, что в законодательном акте налог должен быть не только назван (поименован), но и что в нем должны быть определены существенные элементы налогового обязательства. Так, для определения обязанностей налогоплательщика законодательные акты устанавливают и определяют налогоплательщика (субъекта налога), объект и источник налога, единицу налогообложения, налоговую ставку (норму налогового обложения), сроки уплаты налога, бюджет или внебюджетный фонд, в который зачисляется налоговый оклад.

*Ввести налог* означает установить последний из необходимых элементов налогообложения. По федеральным налогам момент установления и введения, как правило, совпадает, если заранее не

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1996. № 22. Ст. 2663.

предусматривается временной лаг. Иное дело в части региональных и местных налогов. Они устанавливаются федеральным законодательством (НК РФ), а вводятся законодательными актами субъектов Федерации, которые содержат все элементы налогообложения.

Например, нормы гл. 25 НК РФ «Транспортный налог», вступившей в действие с 1 января 2003 г., устанавливают средние ставки налога и наделяют субъектов РФ правом увеличивать (уменьшать) их, но не более чем в пять раз, дифференцировать по категориям транспортных средств, срокам полезного их использования. При введении налога каждый субъект РФ определяет конкретную ставку. По состоянию на 1 января 2004 г. при средней ставке 5 руб. с лошадиной силы для легковых автомобилей в Тульской области она составляла 35 руб., во Владимирской области — 15 руб., в Новосибирской области — 25 руб.

Другой пример. В соответствии с положениями гл. 30 НК РФ «Налог на имущество организаций», вступившей в действие с 1 января 2004 г., ставка налога не может превышать 2,2 % от налоговой базы. Введение налога потребовало от законодательных собраний субъектов РФ принятия собственных законов, устанавливающих конкретные ставки (не выше 2,2 %), сроки и порядок уплаты налога, предоставляемые налогоплательщикам льготы.

В ряде законодательных актов сказано, что отдельные элементы налогового обязательства определяются Правительством РФ. В этих случаях федеральный законодательный орган, по сути, делегирует свои полномочия органу исполнительной власти. С одной стороны, в действующем налоговом законодательстве намечается тенденция к уменьшению числа случаев такого делегирования.

Следует обратить внимание на имеющее место несоответствие институтов, понятий и терминов, используемых в различных отраслях законодательства, что образует весьма существенную проблему юридуко-технического характера. Перед налоговым законодательством она стоит особенно остро. В налоговом законодательстве распространены случаи, когда с точки зрения «целей налогообложения» тот или иной институт гражданского права, та или иная сделка понимаются в совершенно ином по сравнению с изначальным смыслом.

В НК РФ этот вопрос решается следующим образом: «Институты, понятия и термины гражданского, семейного и других

отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в настоящем Кодексе, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом» (ст. 11). Действительно, вряд ли целесообразно конкретный имущественный оборот или личные неимущественные отношения, которые служат основанием для возникновения налоговых обязательств, для непосредственных участников этих отношений определять в терминах гражданского или семейного права, а «в целях налогообложения» переводить на особый язык налогового законодательства.

Кроме этой общей нормы, ст. 11 НК РФ содержит толкование отдельных понятий (терминов). В акте кодификации подобный способ подачи правового материала представляется неуместным. Главный признак любого кодекса — системность. И всякое определение должно даваться там, где, по логике построения кодекса, оно необходимо. Если же каким-то понятиям не нашлось места в структуре кодекса и их объединение в одну статью не подчинено определенной идее, можно усомниться в логичности структуры всего документа.

## **6.2. Действие налогового закона во времени и в пространстве**

Для правильного исчисления налогов, а также для защиты своих интересов в ходе налоговых споров налогоплательщик в каждом конкретном случае должен знать, на какие правовые нормы следует опираться. Необходимо быть уверенным, что в момент начисления налога или возникновения спорных отношений тот или иной закон (или его определенная редакция) действовал.

В данном контексте очень важен вопрос о действии законов о налогах и сборах во времени (ст. 5 НК РФ).

Как уже отмечалось, НК РФ закрепляет особые правила вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах. Указанные акты начинают действовать не ранее чем истечет один месяц со дня их официального опубликования, а акты о налогах — не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Помимо этого, установлено, что федеральные законы, вносящие изменения в НК в части установления новых налогов и сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов РФ, акты представительных органов местного самоуправления, вводящие налоги и сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия.

До вступления в силу НК РФ сроки внесения изменений в налоговое законодательство определялись ст. 23 Закона РСФСР от 10 октября 1991 г. «Об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РСФСР»<sup>1</sup>. Причем регламентация касалась только предложений по налоговой реформе, которые должны были вноситься на рассмотрение законодателя не позднее трех с половиной месяцев до начала нового финансового года.

НК РФ более четко и обстоятельно по сравнению с ранее действовавшим законодательством дает ответ на вопрос об обратной силе законов о налогах и сборах. В нем предусмотрено, что:

- акты, устанавливающие новые налоги и сборы, повышающие налоговые ставки, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение налогоплательщиков, а также иных участников налоговых правоотношений, обратной силы не имеют;
- акты, устраняющие или смягчающие ответственность за налоговые правонарушения либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков, плательщиков сборов и иных обязанных лиц, имеют обратную силу;
- акты, отменяющие налоги и сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), устраняющие обязанности налогоплательщиков, а также иных обязанных лиц, или иным образом улучшающие их положение, могут иметь обратную силу, если прямо предусматривают это.

Под *обратной силой закона* понимается распространение действия закона на правоотношения, имевшие место до вступления его в силу. Как правило, закон обратной силы не имеет, т. е. к тому или иному событию или действию необходимо применять

<sup>1</sup> Не действует с момента введения в действие БК РФ (с 1 января 2000 г.).

закон, который действовал в момент, когда имело место событие или действие. Это правило создает устойчивость в отношениях между субъектами права. В виде исключения закону иногда придается обратная сила, что должно быть специально оговорено в самом законе либо акте о введении его в действие.

*Официальным опубликованием закона считается* первая публикация его полного текста в «Парламентской газете», «Российской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации». При определении иного порядка вступления налогового закона в силу законодатель ограничен рамками, установленными требованием ст. 57 Конституции РФ. Данная статья предусматривает, что законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют. Таким образом, определяющее значение имеют не только соответствующие указания самих законов, но также порядок их опубликования и правоприменение. Закон, вводящий новый налог или сбор, может применяться не ранее того дня, когда он был официально опубликован для всеобщего сведения, а взятые в порядке обратной силы суммы подлежат возврату.

Придание налоговым законам обратной силы влечет за собой:

- изменения порядка налогообложения (налоговой базы, ставки и т. п.);
- изменения положений об ответственности за совершенные налоговые правонарушения; установление порядка предоставления и отмены налоговых льгот.

Ухудшение положения налогоплательщика означает увеличение для него налогового бремени, например, в связи с отменой налоговых льгот, расширением налоговой базы, изменением налоговых ставок, источника уплаты налога, введением авансовых налоговых платежей.

Согласно ст. 6.1 НК РФ установленный законодательством о налогах и сборах срок определяется календарной датой или истечением периода времени, который исчисляется годами, кварталами, месяцами, неделями или днями. Срок может определяться также указанием на событие, которое должно неизбежно наступить.

*Срок, исчисляемый годами*, истекает в соответствующие месяц и число последнего года срока. При этом годом (за исключением календарного года) признается любой период времени, состоящий из двенадцати календарных месяцев, следующих подряд.

*Срок, исчисляемый кварталами*, истекает в последний день последнего месяца срока. При этом квартал считается равным трем месяцам, отсчет кварталов ведется с начала года.

*Срок, исчисляемый месяцами*, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. При этом месяцем признается календарный месяц. Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца.

*Срок, исчисляемый неделями*, истекает в последний день недели. При этом недель признается период времени, состоящий из пяти рабочих дней, следующих подряд.

В случаях, когда последний день срока падает на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Действие, для совершения которого установлен срок, может быть выполнено до двадцати четырех часов последнего дня срока. Если документы либо денежные суммы были сданы на почту или на телеграф до двадцати четырех часов последнего дня срока, то срок не считается пропущенным.

Сроки для совершения действий определяются точной календарной датой, указанием на событие, которое обязательно должно наступить, или периодом времени. В последнем случае действие может быть совершено в течение всего периода.

Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало.

Акты законодательства о налогах и сборах, принятые федеральными органами власти, действуют на всей территории Российской Федерации. Акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления распространяют свое действие соответственно лишь на их территории.

### **6.3. Понятие и правовое значение элементов закона о налоге**

Общие принципы построения налоговых систем находят конкретное выражение в общих элементах налогов, которые включают субъект, объект, источник, единицу обложения, став-

ку, льготы и налоговый оклад. В соответствии со ст. 17 НК РФ *налог считается установленным лишь в том случае, когда определены его плательщики и все элементы налогообложения*, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;
- налоговый период;
- налоговая ставка;
- порядок исчисления налога;
- порядок и сроки уплаты налога.

В качестве факультативных элементов закона, устанавливающего налог, могут предусматриваться налоговые льготы, иные элементы.

При этом акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить. Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика или плательщика сборов.

Таким образом, нормативный правовой акт об установлении каждого конкретного налога должен содержать ряд обязательных элементов. Каковы же эти элементы?

**Круг плательщиков (налогоплательщиков), их основные признаки.** К ним относятся организации (юридические лица) (филиалы и иные обособленные подразделения юридических лиц с 1 января 1999 г. не относятся к налогоплательщикам — ст. 19 НК РФ) и физические лица, на которых в соответствии с законодательными актами возложена обязанность уплачивать налог.

Объект налогообложения. Существует множество определенных объектов налогообложения. Н. И. Химичева определяет объект налогообложения как «предмет, на который начисляется налог»<sup>1</sup>. Другие авторы считают, что «объект налога — предмет реального мира, с наличием которого связано налоговое обязательство и качество которого определяет величину (сумму) налога»<sup>2</sup>. А. А. Жданов, определяя объект налогообложения, выделяет «имущество, прибыль, доход, выручку»<sup>3</sup>. В ряде случаев

<sup>1</sup> Химичева Н. И. Указ. соч. С. 264.

<sup>2</sup> Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. С. 189.

<sup>3</sup> Жданов А. А. Финансовое право Российской Федерации. М., 1995. С. 82.

объект налогообложения определяется как «юридические факты (действия, события, состояния), которые обуславливают обязанность субъекта заплатить налог...»<sup>1</sup>. Таким образом, объектами налогообложения одни авторы считают обязательства, другие — юридические факты, а третьи — доходы, стоимость, имущество и т. д.

Наиболее детализированное определение дано в п. 1 ст. 38 НК РФ: «Объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налогов».

Объекты налогообложения можно разделить на:

- имущественные права (право собственности на имущество, право пользования имуществом);
- неимущественные права (право пользования, право на вид деятельности);
- действия субъекта (реализация продукции (услуг), операции с ценными бумагами, ввоз (вывоз) на территорию страны);
- результаты хозяйственной деятельности (добавленная стоимость, доход, прибыль) и др.

Объект налогообложения как понятие не тождествен предмету налогообложения, который характеризуется признаками фактического, реального мира, а не юридического. Объект налога — это предмет реального мира, с наличием которого у субъекта (организации, физического лица) возникает налоговое обязательство и качественные характеристики которого определяют величину (сумму) налога (т. е. имеет место наличие юридического факта). Например, предметом налогообложения является транспортное средство, которое не порождает никаких налоговых последствий; объектом же налогообложения является изменение права собственности на транспортное средство.

В целях уточнения объекта налогообложения определяется *налоговая база* (т. е. стоимостная, физическая или иная характе-

<sup>1</sup> Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. С. 49; *Евстигнеев Е. Н.* Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие. М., 1999. С. 26.

ристика предмета налогообложения). Налоговая база позволяет определить наличие предмета налогообложения и сумму налога. Оценку налоговой базы можно производить с помощью стоимостных показателей (например, сумма прибыли, дохода), объемно-стоимостных показателей (например, объем реализованной продукции или услуги) и физических показателей (например, объем добытого сырья).

В силу положений п. 1 ст. 53 НК РФ налоговая база и порядок ее определения по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ. Согласно п. 2 этой же статьи налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются также НК РФ.

*Налоговая ставка* определяет величину налога на единицу обложения или объекта налогообложения в целом. Единица обложения зависит от предмета обложения и может выступать как в денежной, так и в натуральной форме. В основе системы налоговых ставок лежит принцип равенства и справедливости распределения налогового бремени, составляющий основу современной системы налогообложения.

Согласно п. 1 ст. 53 НК РФ налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ. Таким образом, налоговая ставка по общему правилу устанавливается налоговым законом. Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ. В силу ст. 53 в случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ, но только в порядке и пределах, определенных НК РФ.

В зависимости от конкретного преломления этого принципа и характера предмета обложения налоговые ставки могут быть:

- твердыми (специфическими) (абсолютная сумма с объекта обложения);
- процентными (адвалорными) (как доля его стоимости);
- комбинированными (сочетают твердые и процентные ставки).

В свою очередь процентные и комбинированные ставки могут быть пропорциональными, прогрессивными, регрессивными.

Пропорциональные ставки построены по принципу единого процента, взимаемого с предмета обложения (например, ставка налога на доходы физических лиц).

Прогрессивные ставки построены по принципу роста процента с увеличением объекта обложения и образуют шкалу ставок с простой или сложной прогрессией (НДС, акцизы, поимущественные налоги и др.).

Регрессивные ставки предполагают уменьшение процента с увеличением объекта обложения (предусмотрена при обложении единым социальным налогом).

**Порядок исчисления налога.** Он устанавливается применительно к каждому конкретному налогу и может предусматривать исчисление налоговых сумм:

- налогоплательщиком самостоятельно (налог на прибыль, НДС, акцизы);
- налоговым органом (налог на имущество физических лиц, земельный налог для физических лиц);
- третьим лицом, выступающим в качестве «налогового агента» (налог на доходы физических лиц, на доходы иностранных юридических лиц).

Существует два способа исчисления:

- обложение налоговой базы по частям (некумулятивная система);
- исчисление налога нарастающим итогом с начала периода налогообложения (кумулятивная система).

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных законодательством РФ о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

**Порядок уплаты налога.** Он включает способы, форму и сроки. Уплата налогов может производиться следующим образом:

- частями — с внесением платежей (в том числе авансовых) в течение налогооблагаемого периода в установленные сроки и с окончательным расчетом и уплатой остальной суммы;
- разовой уплатой всей суммы налога;
- наличным или безналичным расчетом;
- в валюте Российской Федерации, если иное не предусмотрено правовым актом.

Взимание налогового оклада (суммы налога, уплачиваемой налогоплательщиком с объекта обложения) осуществляется в трех формах:

- у источника (взимание налога до получения дохода);
- по декларации (взимание налога после получения дохода);
- по кадастру (перечню типичных объектов обложения, классифицируемых по внешним признакам, с указанием средней доходности объекта).

Взимание «у источника» характерно для обложения доходов лиц наемного труда и других более или менее фиксированных доходов. Взимание налога по декларации (официальному заявлению о полученных доходах за определенный период) практикуется, как правило, для обложения нефиксированных доходов или при множестве их источников. Кадастровый способ взимания применяется обычно при земельном и промысловых налогах.

Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах (ст. 58).

Подлежащая уплате сумма налога уплачивается (перечисляется) налогоплательщиком или налоговым агентом в установленные сроки.

Конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу. При этом порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ, а региональных и местных налогов — соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

**Налоговый период.** Под ним понимается период времени, на протяжении которого завершается формирование налоговой базы и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

*Отчетный период* — это период времени, по итогам которого налогоплательщик должен самостоятельно составить и своевременно представить в налоговый орган налоговую декларацию (бухгалтерскую отчетность) об имеющемся у него объекте налогообложения и сумме подлежащего с него уплате налога. При выявлении недоимки по налогу за отчетный период, даже если по окончании налогового периода налогоплательщик произвел доплату налога, взыскание санкций на основании ст. 122 НК РФ и начисление пеней в соответствии со ст. 75 НК РФ правомерно.

**Сроки уплаты налогов и сборов.** Согласно ст. 57 НК РФ они определяются календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию. В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

**Налоговые льготы.** В необходимых случаях при установлении налога в законодательном акте могут предусматриваться налоговые льготы и основания для использования их налогоплательщиком.

#### **6.4. Правовые основы и порядок предоставления налоговых льгот**

Льготы по налогам и сборам — это предоставляемые отдельным категориям плательщиков предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими плательщиками, включая возможность полного или частичного освобождения от данного платежа. Система налоговых льгот ведет к уменьшению налоговой оценки облагаемого объекта, имеет разнообразные формы и строится отдельно для каждого налога с учетом приоритетов национальной фискальной политики. Льготы не могут носить индивидуального характера (п. 1 ст. 56 НК РФ).

Мировая налоговая практика выработала комплекс принципов организации *системы налогового стимулирования*.

Налоговое регулирование, осуществляемое через экономически обусловленную систему льгот, представляет собой взаимообусловленный комплекс налоговых преференций<sup>1</sup>, компенсирующий финансовые потери при выпуске новой и конкурентоспособной продукции, модернизации технологических процессов,

<sup>1</sup> Преференция — льгота или предоставление особого налогового режима для группы хозяйствующих субъектов, позволяющее им в течение указанного времени не нести часть налоговых обязательств.

укрепляющий основы малого и среднего производственного бизнеса и т. п. Посредством предоставления налоговых льгот государство имеет возможность обеспечивать перераспределение валового внутреннего продукта, стимулировать наиболее перспективные и значимые отрасли экономики, т. е., в конечном счете, реализовывать основную функцию налоговой системы — регулятивную (перераспределительную).

Вместе с тем безадресное и безосновательное предоставление налоговых льгот влечет за собой сокращение поступления средств в бюджеты, потерю государством контроля над финансовыми потоками, является основой злоупотреблений, что имело место в российской действительности. В связи с этим оправдано то внимание, которое уделил законодатель в части первой НК РФ вопросам правового урегулирования порядка, условий и оснований предоставления налоговых льгот.

Законодатель в ст. 56 НК РФ дает понятие налоговых льгот: льготами по налогам признаются 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.

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ (п. 3 ст. 56).

Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами субъектов РФ о налогах.

Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

В настоящее время налоговые льготы установлены: во-первых, частью второй НК РФ для НДС, акцизов, налога на доходы физических лиц, единого социального налога, налога на прибыль организаций, налога на добычу полезных ископаемых; во-вторых, законами, принятыми до вступления в силу НК РФ, для налогов, по которым соответствующие главы части второй НК РФ еще не приняты (например, по налогу на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения).

Возможность применения налоговых льгот, установленных законами о конкретных налогах, очевидна. Однако по вопросу о

правомерности пользования льготами, предусмотренными «неналоговыми» законами, длительное время отсутствовала единая точка зрения.

В п. 15 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации»<sup>1</sup> содержится разъяснение о том, что до момента введения в действие глав части второй Кодекса по соответствующим налогам суды должны применять нормы законов о налоговых льготах независимо от того, в каком законодательном акте они содержатся. Таким образом, налогоплательщики в праве пользоваться налоговыми льготами, установленными «неналоговыми» законами до момента принятия по таким налогам соответствующих глав НК РФ.

Существуют различные *критерии классификации налоговых льгот*.

1. В зависимости от элемента налога (предмета (объекта) налогообложения, налоговой базы или окладной суммы), на изменение которого направлена льгота:

- налоговые изъятия;
- налоговые скидки;
- налоговые кредиты.

2. В зависимости от субъектов и элементов налогового производства налоговые льготы делятся на четыре группы, предоставляемые:

- по объекту (изъятия, скидки);
- по ставкам (понижение ставки);
- по срокам уплаты (отсрочка уплаты, налоговый кредит);
- по отдельным субъектам (комбинация из перечисленных льгот, налоговые каникулы).

В Российской Федерации действуют следующие *формы* налоговых льгот:

- необлагаемый минимум объекта налога;
- изъятие из обложения определенных элементов объекта налога;
- освобождение от уплаты налогов отдельных лиц или категорий плательщиков;
- понижение налоговых ставок;
- вычет из налогового оклада;

<sup>1</sup> Вестник ВАС РФ. 2001. № 7.

- целевые налоговые льготы, включая налоговые кредиты (отсрочку взимания налогов);
- прочие налоговые льготы.

При этом следует учитывать, что перечень налоговых льгот не является исчерпывающим. Система льгот может изменяться, расширяться путем введения в законодательство новых норм, регулирующих льготный порядок налогообложения либо вовсе освобождающих от налогообложения.

Формами льгот может выступать как полное, так и частичное освобождение от уплаты налога. Следует помнить, что в соответствии с п. 2 ст. 56 НК РФ налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее исполнение на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ. «При возникновении споров о том, имел ли место отказ налогоплательщика от использования льготы, следует исходить из того, что факт неучета налогоплательщиком налоговой льготы при составлении декларации за конкретный налоговый период сам по себе не означает отказ от использования соответствующей налоговой льготы в этом периоде»<sup>1</sup>. Налогоплательщик может считаться отказавшимся от использования льготы либо приостановившим ее использование только в том случае, когда им подано в налоговый орган соответствующее заявление.

Отказ от использования льготы следует рассматривать как отказ на неопределенный период времени до заявления налогоплательщика о желании вновь воспользоваться законным правом на льготу.

Заявление о приостановлении использования льготы должно содержать обязательное указание на период времени (один или несколько налоговых периодов), в котором приостанавливается использование льготы. При этом налогоплательщик не может в дальнейшем заявлять льготу за период, когда ее использование было им приостановлено. Чтобы получить льготу, налогоплательщик должен обосновать свое право на нее. При отсутствии всех необходимых документов льготы не предоставляются.

*Изъятие из обложения определенных элементов объекта налога* часто используется в законодательной практике налогообло-

<sup>1</sup> Постановление Пленума Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. №41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

жения. Это вид налоговой льготы направлен на выведение из-под налогообложения отдельных предметов (объектов) налогообложения. Изъятия могут предоставляться всем плательщикам налога или отдельной их категории. В отношении налогов на прибыль и доходы налоговые изъятия выражаются в том, что прибыль или доход, полученные налогоплательщиком от определенного вида деятельности, изымаются из состава налогооблагаемой прибыли (дохода). Например, налогом на добавленную стоимость предусмотрено освобождение от налогообложения операций по страхованию и перестрахованию, выдаче и передаче ссуд. Изъятия могут предоставляться на постоянной основе и на ограниченный срок (например, на какой-то срок с момента образования предприятия).

Полное или частичное (по некоторым налогам) освобождение от уплаты налогов на определенный срок (налоговые каникулы) предусматривалось для малых предприятий и предприятий с иностранными инвестициями. *Налоговые каникулы* — это льготный режим налогообложения предприятий и организаций, предусматривающий полную или частичную отмену уплаты отдельных налогов в течение определенного периода предпринимательской деятельности этих организаций (предприятий), исчисленный с даты государственной регистрации.

Особым случаем освобождения отдельных категорий лиц от уплаты налога выступает *налоговый иммунитет*. Возникнув в Средние века в основном для духовенства и дворянства, налоговый иммунитет сохранился до наших дней. Современное общее международное право и специальные межгосударственные соглашения предусматривают налоговый иммунитет дипломатических и консульских представительств, других приравненных к ним учреждений и организаций. Так, например, в соответствии со ст. 34 Венской конвенции о дипломатических сношениях 1961 г. дипломатический агент освобождается от всех налогов, сборов и пошлин, личных и имущественных, государственных, районных и муниципальных, за некоторым исключением.

*Вычет из налогового оклада* — наиболее эффективная налоговая льгота, он непосредственно уменьшает размер налога, причитающегося взносу в бюджет. НК РФ, например, в отношении налога на доходы физических лиц выделяет стандартные; социальные; имущественные; профессиональные налоговые вычеты.

Как правило, вычет из налогового оклада применяется к прямым расходам плательщика. Налоговые вычеты могут про-

изводиться в виде исключения из налогооблагаемой базы определенных сумм, как правило, расходов плательщика. Размеры налоговых вычетов могут быть лимитированы (например, при исчислении налога на прибыль, налога на доходы физических лиц).

Весьма распространенной формой налоговых льгот является *изменение срока уплаты налога и сбора*, которым согласно ст. 61 НК РФ признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в форме:

- отсрочки по уплате налога, которая представляет собой изменение срока уплаты налога при наличии предусмотренных НК РФ оснований на срок от одного до шести месяцев с единовременной уплатой налогоплательщиком суммы задолженности;
- рассрочки по уплате налога, под которой понимается изменение срока уплаты налога при наличии тех же, что и для отсрочки оснований, на тот же срок, но с поэтапной уплатой суммы задолженности;
- налогового кредита;
- инвестиционного налогового кредита.

Изменение срока уплаты налога и сбора допускается исключительно в порядке, предусмотренном НК РФ, и в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов, определенных:

- федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год — в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет;
- законами субъектов РФ о бюджете — в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих субъектов РФ;
- правовыми актами представительных органов муниципальных образований — в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты соответствующих муниципальных образований.

Статьей 8 Федерального закона от 23 декабря 2004 г. «О федеральном бюджете на 2005 год»<sup>1</sup>, в частности, установлено, что предоставление в 2005 г. налоговых кредитов, рассрочек и отсро-

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2004. № 52 (ч. 1). Ст. 5277.

чек уплаты федеральных налогов и сборов осуществляется в пределах финансового года в сумме не более 1,5 млрд руб. в порядке, определяемом Правительством РФ.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога (далее — сумма задолженности), если иное не предусмотрено настоящей главой.

Следует иметь в виду, что изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора по решению уполномоченных органов может производиться под залог имущества в соответствии со ст. 73 НК РФ либо при наличии поручительства в соответствии со ст. 74 НК РФ.

Главным отличием указанных форм от иных налоговых льгот является то, что предоставляются они именно индивидуально, по заявлению налогоплательщика либо в результате заключенного договора.

Статья 63 НК РФ устанавливает *систему органов, уполномоченных принимать решения об изменении срока уплаты налога и сбора*. Такими органами являются:

1) по федеральным налогам и сборам — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, т. е. Федеральная налоговая служба (за рядом исключений, предусмотренных НК РФ);

2) по региональным и местным налогам — налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;

3) по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, т. е. Федеральная таможенная служба, или уполномоченные им таможенные органы;

4) по государственной пошлине — органы государственной власти и (или) лица, уполномоченные в соответствии с гл. 25<sup>3</sup> НК РФ принимать решения об изменении сроков уплаты государственной пошлины (например, суды);

5) по единому социальному налогу — федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору

в области налогов и сборов, т. е. Федеральная налоговая служба. Решения об изменении сроков уплаты единого социального налога принимаются по согласованию с органами соответствующих внебюджетных фондов.

Согласно ст. 62 НК РФ срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении лица, претендующего на такое изменение:

- 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 в области налогов и сборов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ;
- 3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена заинтересованному лицу при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;
- если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носят сезонный характер. Перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер, утверждается Правительством РФ;
- иных оснований, предусмотренных ТК РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ (ст. 64 НК РФ).

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам.

Если отсрочка (рассрочка) предоставлена в результате угрозы банкротства лица в случае единовременной выплаты им налога либо если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога, то на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной одной второй ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период отсрочки или рассрочки, если иное не предусмотрено таможенным законодательством РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налогов предоставлена в результате причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы либо задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа на сумму задолженности, то проценты не начисляются.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога может быть предоставлена по одному или нескольким налогам.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с указанием оснований подается в соответствующий уполномоченный орган. К этому заявлению прилагаются документы, подтверждающие наличие соответствующих оснований. Копия указанного заявления направляется заинтересованным лицом в десятидневный срок в налоговый орган по месту его учета.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления заинтересованного лица.

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия такого решения представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня принятия решения.

Законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия

предоставления отсрочки и рассрочки уплаты соответственно региональных и местных налогов.

*Налоговый кредит* представляет собой изменение срока уплаты налога на срок от трех месяцев до одного года при наличии хотя бы одного из оснований, указанных в пп. 1—3 п. 2 ст. 64 НК РФ, а именно:

- причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога.

Налоговый кредит может быть также предоставлен по одному или нескольким налогам.

Налоговый кредит предоставляется заинтересованному лицу по его заявлению и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом (ФНС России) и указанным лицом.

Подача и рассмотрение заявления заинтересованного лица о предоставлении налогового кредита, принятие по нему решения и вступление его в действие производятся в порядке и в сроки, предусмотренные для отсрочки и рассрочки.

Если налоговый кредит предоставлен по основанию, указанному в пп. 3 п. 2 ст. 64, т. е. угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога, проценты на сумму задолженности начисляются исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период договора о налоговом кредите. Если налоговый кредит предоставлен по иным основаниям, указанным выше, проценты на сумму задолженности не начисляются.

Решение уполномоченного органа о предоставлении заинтересованному лицу налогового кредита является основанием для заключения договора о налоговом кредите, который должен быть заключен в течение семи дней после принятия такого решения. Договор о налоговом кредите должен предусматривать сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, докумен-

ты об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Копия договора о налоговом кредите представляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Особое место в системе налогового льготирования занимает *инвестиционный налоговый кредит*.

Мировой опыт показывает, что в зависимости от подхода распределяемой прибыли можно выделить следующие системы инвестиционного налогового кредита:

- *классическая система*, при которой распределяемая часть прибыли облагается налогом на прибыль корпораций,<sup>1</sup> а затем личным подоходным налогом (Бельгия, Люксембург, Нидерланды, США, Швеция, Швейцария, а также Россия);
- *система снижения налогообложения на уровне компании*, при которой распределяемая прибыль облагается по более низкой ставке корпоративного налога (Австрия, Германия, Португалия, Япония) или же частично освобождается от обложения (Исландия, Испания, Финляндия);
- *система снижения налогообложения на уровне акционеров*, при которой акционеры частично освобождаются от уплаты подоходного налога на получаемые ими дивиденды независимо от того, удержан ли корпоративный налог с распределяемой прибыли (Австрия, Дания, Канада, Япония); либо налог, уплаченный компанией с распределяемой прибыли, частично засчитывается при налогообложении акционеров, т. е. действует так называемый налоговый кредит (Великобритания, Ирландия, Франция);
- *система полного освобождения распределяемой прибыли от корпоративного налога на уровне фирмы* (Греция, Норвегия) или акционеров (Австралия, Италия, Новая Зеландия, Финляндия).

Инвестиционный налоговый кредит, являясь разновидностью отсроченных налоговых платежей, фактически представляет собой самый близкий к гражданско-правовому регулированию институт налогового законодательства и оформляется договором, который включает все необходимые атрибуты имущественных обязательств сторон, гарантии их исполнения и ответственность за неисполнение финансовых и гражданско-правовых обязательств.

В настоящее время в соответствии со ст. 66 НК РФ инвестиционный налоговый кредит представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации, при наличии определенных оснований, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен по налогу на прибыль (доход) организации, а также по региональным и местным налогам на срок от одного года до пяти лет.

Таким образом, в течение определенного срока организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите. Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате всех таких уменьшений (накопленная сумма кредита), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50 % размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите.

Согласно ст. 67 НК РФ инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен организации, являющейся налогоплательщиком соответствующего налога, при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

- 1) проведение этой организацией 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 со-

вершенствование 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.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией. Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом (ФНС или уполномоченный налоговый орган) по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления. Наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите по иным основаниям.

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке менее одной второй и превышающей  $\frac{3}{4}$  ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Законом субъекта РФ и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления по региональным и местным налогам, соответственно могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Если в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления инвестиционного налогового кредита, эта организация в течение 30 дней со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите обязана уплатить

все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные на каждый день действия договора об инвестиционном налоговом кредите исходя из ставки рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

## 6.5. Зоны льготного налогообложения (оффшоры)

Одним из наиболее значимых механизмов налоговой экономии, способов снижения размеров налоговых платежей является использование различий в уровнях налогообложения в разных странах мира. Отдельные государства и муниципальные образования, не имеющие собственного достаточного налогового потенциала, прибегают к установлению режима льготного налогообложения на своей территории или ее части, что может сопровождаться также установлением запретов на раскрытие и предоставление информации о проводимых финансовых операциях. Данные территории именуются *зонами льготного налогообложения, налоговыми юрисдикциями или оффшорами*. В настоящее время в мире насчитывается около 60 подобных зон.

Страны, устанавливающие сверхмягкий режима налогообложения для привлечения под свою налоговую юрисдикцию иностранных фирм, называют *налоговыми убежищами*. От налогового убежища следует отличать *налоговый оазис* — территорию в пределах одного государства, на которой действует на постоянной или временной основе льготный порядок налогообложения. К налоговым оазисам относятся, как правило, порты, экономические зоны, зоны свободного предпринимательства и т. д., в которых действует особый режим налогообложения, стимулирующий привлечение иностранных инвестиций и предпринимательскую деятельность.

На указанное отличие обращает внимание А. Козырин, считая целесообразным терминологическое разделение понятий «налоговое убежище» и «налоговый оазис» для того, чтобы показать различия правовых источников формирования льготных налоговых режимов: международное или иностранное право — в случае налогового убежища; национальное право — в случае налогового оазиса. Этот автор разделяет все оффшорные государства на две группы. К первой, по его мнению, относятся некото-

рые развивающиеся страны, активно проводящие политику привлечения иностранных капиталов посредством льготного налогообложения. Вторая группа стран характеризуется тем, что относительные льготы в налогообложении возникают там применительно к некоторым видам доходов и обусловлены особенностями внутреннего законодательства<sup>1</sup>.

Среди налоговых убежищ выделяется ряд стран, которые в целях привлечения иностранного капитала взимают мизерные налоги или совсем отказываются от их взимания. Эти страны почти целиком строят свое благосостояние на предоставлении *оффшорного режима* и обслуживании *оффшорных сделок*. Большинство из них расположено на островах, что и дало название данному явлению (англ. *off-shore* — на расстоянии от берега, за границей)<sup>2</sup>.

Термин «оффшор» впервые появился в одной из газет на восточном побережье США в конце 50-х гг. Речь шла о финансовой организации, избежавшей правительственного контроля путем географической избирательности. Другими словами, компания переместила деятельность, которую правительство США намеревалось контролировать и регулировать, на территорию с благоприятным налоговым климатом. Именно поэтому, по мнению некоторых авторов, «оффшор» — понятие не юридическое, а экономико-географическое<sup>3</sup>.

Основное условие функционирования оффшорных юрисдикций заключается в том, что предприятия, регистрируемые в оффшорной зоне, но не ведущие хозяйственную деятельность на данной территории и не использующие местные ресурсы, получают право на уплату налогов по льготным ставкам. Следовательно, сущность использования оффшорного механизма заключается в юридическом перенесении объектов налогообложения из юрисдикции с высоким уровнем налогообложения в юрисдикции с низким уровнем налогообложения.

Юридической предпосылкой для применения оффшорных механизмов и защиты капитала от национального налогообло-

<sup>1</sup> См.: Козырин А. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 70—71.

<sup>2</sup> См.: Мещерякова О. Налоговые системы развитых стран мира. М., 2001. С. 209.

<sup>3</sup> См.: Оффшорные компании: обзоры, комментарии, рекомендации. М., 1995. С. 10.

жения является территориальная ограниченность налогового суверенитета государства, в результате чего путем регистрации субъекта в оффшорной зоне и происходит юридический перенос налогообложения в другую страну и уход из-под контроля страны — учредителя оффшорной компании.

Выделяются *шесть основных типов налоговых юрисдикции* в зависимости от наличия следующих их признаков:

- доходы не облагаются налогами вообще;
- от налогообложения освобождаются определенные виды деятельности и предприятий;
- налогообложение отдельных видов предпринимательской деятельности осуществляется на основе пониженных ставок налогов;
- льготное налогообложение распространяется только на компании определенной организационно-правовой формы, например холдинги;
- льготное налогообложение предусмотрено только для организаций-нерезидентов;
- не облагаются налогами доходы, полученные резидентами за пределами данного государства или территории<sup>1</sup>.

К налоговым убежищам предъявляются и другие требования и в первую очередь соблюдение банковской и коммерческой тайны. Важны также отсутствие соглашений с другими странами о предоставлении информации, менее строгий валютный контроль, политическая стабильность, гарантии безопасности и эффективности предпринимательства.

В целях борьбы с вывозом капитала в оффшорные зоны в национальном налоговом законодательстве большинства государств устанавливается принцип «резидентства» капитала, согласно которому государства осуществляют распространение своей налоговой юрисдикции за территориальные границы страны. Вводятся налоги на вывоз капитала, лицензирование операций, связанных с движением капитала, и т. д. На территории самих государств создаются собственные налоговые оазисы и центры (оффшорная банковская зона в Нью-Йорке, оффшорные зоны в Лондоне, Париже, Франкфурте-на-Майне, Монреале) и т. д.

Создание российскими резидентами оффшорных компаний не запрещено; кроме того, их применение с юридической точки зрения не считается нарушением налогового законодательства.

Однако в ряде случаев при создании таких компаний необходимо выполнить ряд общих условий, связанных в основном с валютным регулированием.

На территории Российской Федерации также существуют *зоны (регионы) льготного налогообложения*. Под ними понимаются территории, имеющие более низкий уровень налогообложения по сравнению с общеустановленным. В основе подобных различий, прежде всего, лежит разделение предметов ведения и полномочий в части налогообложения между Российской Федерацией, входящими в нее субъектами и административно-территориальными образованиями.

В России в настоящее время имеются *две особые экономические зоны* — Калининградская и Магаданская области, в которых также установлены специальные налоговые режимы. Особая экономическая зона в Магаданской области действует с 1999 г. Федеральный закон от 31 мая 1999 г. «Об особой экономической зоне в Магаданской области»<sup>1</sup> (ст. 5) устанавливает налоговый режим особой экономической зоны. Участники особой экономической зоны освобождаются от уплаты налогов в части, поступающей в федеральный бюджет (за исключением отчислений в Пенсионный фонд РФ и Фонд социального страхования РФ) до 31 декабря 2005 г.

В период с 1 января 2006 г. по 31 декабря 2014 г. участники особой экономической зоны при осуществлении ими хозяйственной деятельности на территории особой экономической зоны и в пределах Магаданской области освобождаются от уплаты налога на прибыль, инвестируемую в развитие производства и социальной сферы на территории Магаданской области.

В Калининградской области особая экономическая зона создана в 1996 г. Федеральный закон от 22 января 1996 г. «Об особой экономической зоне в Калининградской области»<sup>2</sup> (ст. 7 и 10) устанавливает налоговые льготы в соответствии с налоговым законодательством РФ и законодательством Калининградской области, также льготный таможенный режим.

Для организаций, зарегистрированных в качестве налогоплательщиков в налоговых органах закрытых административно-территориальных образований в силу Закона РФ от 14 июля 1992 г.

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1999. № 23. Ст. 2807.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 1996. № 4. Ст. 224.

«О закрытом административно-территориальном образовании» (ст. 5) действует специальный налоговый режим, предусматривающий дополнительные льготы по налогам и сборам, которые предоставляются соответствующими органами местного самоуправления. Перечень закрытых административно-территориальных образований (ЗАО) утвержден постановлением Правительства РФ от 5 июля 2001 г. № 508.

Кроме того, Федеральные законы «О федеральном бюджете на 2005 год» (ст. 46) установлен особый порядок предоставления налоговых льгот в г. Байконуре.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Каков порядок принятия и введения в действие налогового закона?
2. Каким образом действует налоговый закон во времени и в пространстве?
3. Что относится к числу элементов закона о налоге?
4. В чем заключается правовое значение элементов закона о налоге?
5. Что понимается под объектом налогообложения?
6. Что включает понятие «налоговая база»?
7. Какие виды ставок налога вам известны?
8. Что представляет собой порядок исчисления налога?
9. Какие способы уплаты налога вы знаете?
10. Какие виды налоговых льгот предусмотрены российским законодательством?
11. Каков порядок установления налоговых льгот?

# Глава VII

## НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ И ЕЕ ИСПОЛНЕНИЕ

### 7.1. Понятие налоговой обязанности и порядок ее исполнения

Налоговая обязанность представляет собой разновидность обязанностей, налагаемых государством на своих подданных. Исполнение ее предполагает уплату законно установленных налогов и сборов в определенном размере и в установленный срок. *Основанием возникновения* налоговой обязанности являются предусмотренные законодательством юридические факты, в качестве которых следует рассматривать:

- получение валовой прибыли (налог на прибыль);
- совершение оборота по реализации товаров (работ, услуг), ввоза товаров (НДС);
- изготовление подакцизной продукции (акцизы);
- осуществление операций по приобретению наличной иностранной валюты и платежных документов, выраженных в иностранной валюте (налог на покупку иностранных денежных знаков и платежных документов, выраженных в иностранной валюте);
- реализацию товаров (работ, услуг) в розницу или оптом за наличный расчет (налог с продаж);
- иные.

*Приостановление налоговой обязанности* согласно ч. 3 ст. 51 НК РФ осуществляется по решению налогового органа лишь в тех случаях, когда налогоплательщик — физическое лицо признан безвестно отсутствующим или недееспособным, а принадлежащего ему имущества недостаточно для исполнения указанной обязанности. При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим

или недееспособным приостановленное исполнение обязанности по уплате налогов и сборов возобновляется со дня принятия указанного решения.

*Основаниями прекращения обязанности по уплате налога и(или) сбора являются (ч. 3 ст. 44 НК РФ):*

- уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора, что означает своевременное и в полном объеме исполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора) своей налоговой обязанности по отношению к государству;
- смерть налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством, что влечет прекращение налоговой обязанности плательщика, однако задолженность по поимущественным налогам в этом случае сохраняется и должна погашаться в пределах стоимости наследственного имущества;
- ликвидация организации — налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами). Ликвидация организации является основанием прекращения налоговой обязанности только в том случае, когда она исполнена ликвидационной комиссией за счет оставшихся денежных средств, в том числе полученных от реализации ее имущества, или погашена ее учредителями (участниками);
- иные обстоятельства, с которыми законодательство связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора, к которым, в частности, относятся:
  - удержание суммы налога (сбора) налоговым агентом (ст. 24 НК РФ);
  - взыскание налога (сбора) налоговым органом в бесспорном порядке со счета налогоплательщика в банке (ст. 46 НК РФ);
  - погашение налоговой обязанности посредством обращения судом взыскания на имущество налогоплательщика (ст. 47 и 48 НК РФ);
  - исполнение обязанности по уплате налогов (сборов) реорганизованного юридического лица его правопреемником (ст. 50 НК РФ);
  - исполнение обязанности по уплате налогов (сборов), причитающихся с физического лица, признанного судом

безвестно отсутствующим, лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом налогоплательщика (ст. 51 НК РФ);

погашение налоговой обязанности по заявлению налогоплательщика (решению налогового органа, суда) посредством зачета соответствующей суммы по другому излишне уплаченному или взысканному налогу (п. 5 ст. 78 и п. 1 ст. 79 НК РФ).

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

*Исполнение налоговой обязанности* может быть признано должным, т. е. соответствующим законодательству о налогах и сборах, лишь в том случае, если налогоплательщик

- самостоятельно;
- своевременно либо досрочно;
- в полном объеме;
- в определенной валюте;
- в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) уплатил налог (сбор).

Под самостоятельным исполнением налоговой обязанности понимается уплата налога (сбора) за счет собственных средств налогоплательщика (плательщика сбора). Переложение обязанности по уплате налогов на других лиц, например в порядке взаимных расчетов, не допускается.

Исполнение налоговой обязанности признается своевременным, если налогоплательщик осуществил действия, направленные на уплату налога (сбора) до того, как истек соответствующий срок. В данном случае необходимо установить, какие именно действия должен осуществить налогоплательщик во исполнение налоговой обязанности. По действующему законодательству под ними подразумевается предъявление в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами — с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи

федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом в порядке, установленном ст. 78 НК РФ, решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Налог не признается уплаченным в случаях:

- отзыва налогоплательщиком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);
- возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд) по какой-либо причине, например из-за неправильного оформления платежного поручения;
- наличия на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога иных неисполненных требований, предъявленных к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством исполняются в первоочередном порядке, при недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех требований. К таковым относятся требования по исполнительным документам в возмещение вреда жизни и здоровью граждан, алиментов, по выходным пособиям и оплате труда лицам, работающим по трудовому договору, в том числе по контракту, а также по выплате вознаграждений по авторскому договору<sup>1</sup>.

В качестве *валюты платежа* определена национальная валюта Российской Федерации — российский рубль. Иностранцами же организациями и физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами, а также в иных предусмотренных случаях, например при уплате таможенных платежей, обязанность по

<sup>1</sup> См.: постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. «По делу о проверке конституционности п. 2 ст. 855 Гражданского кодекса РФ и части шестой статьи 15 Закона РФ "Об основах налоговой системы в РФ" в связи с запросом Президиума Верховного Суда РФ».

уплате налога может исполняться в иностранной валюте (п. 3 ст. 45 НК РФ).

Соблюдение *направленности платежа* означает учет того, источником доходов какого бюджета (внебюджетного фонда) является тот или иной налог (сбор).

## 7.2. Последствия неисполнения налоговой обязанности

В случае неуплаты налога в установленный срок или уплаты его в неполном размере возникает *недоимка*, наличие которой является основанием для принудительного взыскания с налогоплательщика соответствующих денежных сумм налоговым органом.

Налогоплательщику (плательщику сбора) направляется требование об уплате налога и сбора, представляющее собой письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и пени. Требование должно содержать сведения о сумме задолженности по налогу (сбору), размере пеней, начисленных на момент направления требования, сроке уплаты налога или сбора по законодательству, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае его неисполнения. Кроме того, в нем должны содержаться подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылка на положения закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

По общему правилу требование об уплате налога (сбора) должно быть направлено налогоплательщику (плательщику сборов) не позднее трех месяцев после наступления срока уплаты налога. Требование об уплате налога и соответствующих пеней, выставляемое налогоплательщику в соответствии с решением налогового органа по результатам налоговой проверки, должно быть направлено ему в десятидневный срок со дня вынесения соответствующего решения.

Требование об уплате налога или сбора вручается налоговым органом налогоплательщику (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения

этого требования. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения требования, оно считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Аналогичный порядок предъявления налоговой претензии предусмотрен и в отношении налоговых агентов (ст. 69, 70 НК РФ).

Обязанность по уплате налогов и сборов, а также пеней и штрафов *ликвидируемой организации* исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств и имущества указанной организации.

Очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством. Согласно ст. 64 ГК РФ задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды погашается в четвертую очередь после удовлетворения требований граждан по возмещению вреда жизни и здоровью, выплаты выходных пособий по оплате труда и требований кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица.

В тех случаях, когда денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, а также причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных гражданским законодательством. При этом следует учитывать, что согласно ст. 26 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2005 год» в целях обеспечения поступления доходов в бюджеты всех уровней бюджетной системы РФ впредь до внесения изменений в п. 2 ст. 855 ГК РФ в соответствии с постановлением Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. «По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации» при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по расчетным документам, предусматривающим платежи в бюджеты всех уровней бюджетной системы РФ, включая бюджеты государственных внебюджетных

фондов, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, производятся в порядке календарной очередности поступления указанных документов после перечисления платежей, осуществляемых в соответствии с указанной статьей ГК РФ в первую и во вторую очередь.

В случае, если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных этой организацией налогов или сборов и (или) пеней, штрафов, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации (ст. 49 НК РФ).

Обязанность по уплате налогов *реорганизованного юридического лица* по общему правилу исполняется организацией, являющейся его правопреемником (правопреемниками), независимо от того, были ли известны ее руководителям до завершения реорганизации факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом налоговой обязанности. При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется на основе разделительного баланса, т. е. пропорционально доле полученного ими имущества. Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его налоговых обязанностей правопреемником (ст. 50 НК РФ).

Правопреемник (правопреемники) должен также уплатить пени, причитающиеся по перешедшим к нему налоговым обязанностям. На правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

Имеет свои особенности и порядок исполнения налоговой обязанности безвестно отсутствующего или недееспособного физического лица.

Согласно ст. 51 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов *физического лица, признанного судом безвестно отсутствующим*, исполняется лицом, уполномоченным органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего. В этом случае лицо, уполномоченное органом опеки и попечительства управлять имуществом безвестно отсутствующего, обязано без начисления процентов уплатить всю неуплаченную

налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица безвестно отсутствующим пени и штрафы. Указанные суммы уплачиваются за счет денежных средств физического лица, признанного безвестно отсутствующим.

Обязанность по уплате налогов и сборов *физического лица, признанного судом недееспособным*, исполняется его опекуном за счет денежных средств этого недееспособного лица. Опекун физического лица, признанного судом недееспособным, обязан уплатить всю неуплаченную налогоплательщиком (плательщиком сбора) сумму налогов и сборов, а также причитающиеся на день признания лица недееспособным пени и штрафы.

*Солидарное исполнение налоговой обязанности* предполагает уплату налога (сбора) наряду с самим налогоплательщиком также и другими лицами. Возложение обязанности по солидарному исполнению налоговой обязанности осуществляется по решению суда.

По искам налоговых органов суд может принять решение о взыскании задолженности по налогам, сборам, пеням и штрафам, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися по отношению друг к другу в соответствии с гражданским законодательством основными и зависимыми (дочерними) обществами (товариществами). Такое взыскание возможно в том случае, когда выручка за товары, работы и услуги, реализуемые одной из таких организаций, поступает на счета другой (п. 18 ст. 31 НК РФ).

### **7.3. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности**

Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности представляют собой правовые средства, стимулирующие добросовестную уплату налогоплательщиком налога (сбора) либо позволяющие налоговому органу осуществить принудительное взыскание налога.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться такими способами, как:

- залог имущества;
- поручительство;

- пеня;
- приостановление операций налогоплательщика по счетам в банке;
- арест имущества налогоплательщика.

Условно способы обеспечения налоговой обязанности можно подразделить на способы ограниченного и общего применения.

К *способам ограниченного применения* относятся залог имущества и поручительство, которые могут использоваться лишь для обеспечения исполнения налогоплательщиком обязанностей по уплате налогов и сборов при предоставлении ему уполномоченным органом отсрочки, рассрочки, налогового кредита либо инвестиционного налогового кредита (ч. 5 ст. 64, ч. 6 ст. 65 и ч. 6 ст. 67 НК РФ).

*Способами общего применения* являются пеня, приостановление операций налогоплательщика по счетам в банке и арест имущества налогоплательщика. Применение налоговыми органами данных способов может иметь место во всех случаях, когда налогоплательщики не исполняют свои налоговые обязанности. При этом арест имущества как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности применяется при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в банке или отсутствии информации о таких счетах (ч. 7 ст. 46 НК РФ).

*Залог имущества* оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. При этом залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо. В данном случае с учетом положений ст. 336 ГК РФ предмет залога может быть всякое имущество, в том числе вещи, за исключением изъятых из оборота. При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (залогодержателю) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества. Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем. Неисполнение налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней является основанием для погашения ее за счет стоимости заложенного имущества (ст. 73 НК РФ).

*Поручительство* оформляется договором между налоговым органом и поручителем. В силу такого договора поручитель обязывается перед налоговыми органами в полном объеме уплатить налоги (сборы) и пени за налогоплательщика в том случае, если тот сам не исполнит свою налоговую обязанность. Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей. При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность (п. 3 ст. 74 НК РФ). По исполнении поручителем своих обязанностей в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика (ст. 74 НК РФ).

*Пени* согласно ст. 75 НК РФ признается установленная денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки. Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора. Процентная ставка пени принимается равной одной трехсотой действующей в это время ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора. Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита

или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме. Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 46-48 НК РФ.

Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном порядке.

Таким образом, в отличие от действовавшего ранее законодательства, НК РФ отнес пени к мерам обеспечения налоговых обязательств, а не к мерам ответственности. Напомним, что в ГК РФ пени рассматриваются как мера ответственности.

*Приостановление операций по счетам в банке* налогоплательщика — организации, налогового агента — организации, плательщика сбора — организации или налогоплательщика — индивидуального предпринимателя применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Оно означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету.

Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика — организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком — организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога. В этом случае решение о приостановлении операций налогоплательщика — организации по его счетам в банке может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика — организации по его счетам в банке направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика — организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения. Такое решение подлежит безусловному исполнению банком. Приоста-

новление операции налогоплательщика — организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения. При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета. Приостановление операций по счетам налогоплательщика — организации отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение указанным лицом решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика — организации и налогоплательщика — индивидуального предпринимателя по их счетам в банке может также приниматься руководителем (его заместителем) налогового органа в случае непредставления этими налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации, а также в случае отказа от представления налогоплательщиком — организацией и налогоплательщиком — индивидуальным предпринимателем налоговых деклараций. В этом случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этими налогоплательщиками налоговой декларации (ст. 76 НК РФ). В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента (ст. 46 НК РФ).

*Арестом имущества* в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика — организации в отношении его имущества. Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком — организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо скрыть свое имущество.

Арест имущества может быть полным или частичным. *Полным арестом имущества* признается такое ограничение прав

налогоплательщика — организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. *Частичным арестом* признается такое ограничение прав налогоплательщика — организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика — организации. При этом аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика — организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. Арест имущества налогоплательщика — организации производится с участием понятых. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику — организации (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества. Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику — организации (его представителю) разъясняются их права и обязанности.

Проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства. При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности — их стоимости. Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику — организации (его представителю). Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест. Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом налогового органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым органом, либо судом (ст. 77 НК РФ). Обращение взыскания на

имущество налогоплательщика (налогового агента), в том числе наличные денежные средства, осуществляется в том случае, когда они не исполняют свои налоговые обязанности.

#### **7.4. Принудительное исполнение налоговой обязанности**

Неисполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога (сбора) является основанием для применения в отношении него одной из мер принудительного исполнения налоговой обязанности. К подобным мерам относится осуществляемое налоговыми органами взыскание, которое может быть обращено на:

- денежные средства, находящиеся на счетах налогоплательщика (плательщика сбора) в банке;
- имущество налогоплательщика;
- права (требования) по неисполненным денежным обязательствам (дебиторскую задолженность).

Недоимка, числящаяся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, взыскание которой оказалось невозможным в силу причин экономического, социального или юридического характера, признается безнадежной и списывается в установленном порядке (ст. 59 НК РФ).

Взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, производится в порядке, предусмотренном ст. 46 и 48 НК РФ, а также путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 47 и 48 НК РФ.

Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, а с физического лица — в судебном порядке. При этом взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

- юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
- юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Обращение взыскания на денежные средства производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета организации — налогоплательщика (налогового агента), *инкассового поручения (распоряжения)* на списание

и перечисление с них в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств. Такое распоряжение должно содержать указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога, и суммы, подлежащей перечислению. Данное распоряжение в обязательном порядке исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем его получения, если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленных гражданским законодательством. При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в день получения банком распоряжения налогового органа на перечисление налога поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней со дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета.

Распоряжение направляется в банк на основе решения о взыскании, которое принимается налоговым органом после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика или налогового агента причитающейся к уплате суммы налога. Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее пяти дней после вынесения решения о взыскании необходимых денежных средств.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика или налогового агента. Не производится взыскание налога с депозитного счета налогоплательщика или налогового агента, если не истек срок действия депозитного договора. При наличии указанного договора налоговый орган вправе дать банку распоряжение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика или налогового агента,

если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога.

Следует отметить, что согласно п. 9 ст. 47 НК РФ с учетом внесенных изменений, вступивших в силу с 1 января 2005 г., указанный порядок применяется также при взыскании налогов таможенными органами с учетом положений, установленных ТК РФ.

Налоговые органы вправе обратиться с взысканием налога (сбора) на имущество налогоплательщика — организации (плательщика сбора), налогового агента — организации в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога в том случае, когда денежные средства на их банковских счетах отсутствуют или их недостаточно либо нет информации о самих счетах. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — организации или налогового агента — организации производится по решению руководителя (его заместителя) налогового органа путем направления в течение трех дней с момента вынесения такого решения соответствующего постановления судебному приставу-исполнителю для исполнения в порядке, который предусмотрен Федеральным законом от 21 июля 1997 г. «Об исполнительном производстве»<sup>1</sup>, но с учетом некоторых особенностей. Соответствующие исполнительные действия должны быть совершены судебным приставом-исполнителем<sup>2</sup> в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика — организации или налогового агента — организации производится последовательно в отношении:

- наличных денежных средств;
- имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;
- готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1997. № 30. Ст. 3591; 2004. № 35. Ст. 3607; 2005. № 14. Ст. 1212.

- сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
- 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;
- другого имущества налогоплательщика.

В случае взыскания налога за счет имущества обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика — организации или налогового агента — организации и погашения имеющейся у них недоимки за счет вырученных сумм (ст. 47 НК РФ).

Свои особенности имеет обращение взыскания на имущество налогоплательщиков — физических лиц или налоговых агентов. В данном случае взыскание также может быть обращено на денежные средства налогоплательщика на счетах в банке и на иное принадлежащее ему имущество. Однако для этого налоговый орган должен в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога обратиться с соответствующим иском в суд общей юрисдикции в том случае, если взыскание обращается на имущество физического лица или в арбитражный суд, если такое лицо зарегистрировано в качестве индивидуального предпринимателя. К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица может прилагаться ходатайство налогового органа о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования.

Взыскание должно производиться последовательно в отношении:

- денежных средств на счетах в банке;
- наличных денежных средств;
- имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;

- готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия, в производстве;
- сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
- 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;
- другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством. Рассмотрение таких дел производится в соответствии с гражданским (арбитражным) процессуальным законодательством. Взыскание налога на основании вступившего в законную силу решения суда производится в порядке исполнительного производства. Обязанность физического лица по уплате налога в данном случае считается исполненной с момента реализации соответствующей доли его имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм (ст. 48 НК РФ).

Пени также могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке либо за счет иного имущества налогоплательщика. Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, с физических лиц — в судебном порядке (п. 6 ст. 75 НК РФ).

Согласно ст. 128 ГК РФ к объектам имущественных прав относятся и имущественные права. Права (требования), принадлежащие кредитору, могут перейти к другому лицу на основании закона (ст. 382 ГК РФ). Поэтому помимо имущества организации — недоимщика, взыскание в принципе может быть обращено и на права (требования), принадлежащие ей как кредитору по неисполненным денежным обязательствам третьих лиц по оплате фактически поставленных товаров, выполненных работ или оказанных услуг. Неисполненные обязательства принято именовать дебиторской задолженностью. Такое взыскание осуществляется судебными приставами-исполнителями посредством ареста дебиторской задолженности.

### **7.5. Зачет (возврат) излишне взысканного налога (сбора) и пени**

Существует ряд причин, вследствие которых уже уплаченный или взысканный налог должен быть возвращен налогоплательщику. Так, налог может быть ошибочно зачислен в федеральный бюджет вместо регионального, переплата может также возникнуть из-за технической ошибки, допущенной при заполнении платежного поручения, и т. п. Переплата может образоваться в связи с внесением в поданную налоговую декларацию изменений и дополнений. Кроме того, налоговая инспекция может необоснованно взыскать излишнюю сумму налога.

С принятием первой части НК РФ впервые порядок разрешения подобных ситуаций регламентирован на законодательном уровне. Статья 78 НК РФ устанавливает порядок проведения зачета или возврата излишне уплаченной суммы налога, сбора, пени.

В гл. 12 НК РФ закреплено право налогоплательщика на возврат, зачет в счет предстоящих налоговых платежей и направление на погашение задолженности сумм, излишне уплаченных (налогоплательщиком самостоятельно по ошибке или по причинам, связанным с действующим механизмом уплаты налога) и излишне взысканных (налоговым органом в принудительном порядке) сумм налога по сравнению с подлежащими к уплате в соответствии с налоговым законодательством.

На налоговые органы возложена обязанность сообщить налогоплательщику о каждом ставшем известным налоговому органу факте излишне уплаченного налога не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта.

В случае обнаружения фактов, свидетельствующих о возможной излишней уплате налога, налоговый орган вправе направить налогоплательщику предложение о проведении совместной выверки уплаченных налогов. Результаты такой выверки оформляются актом, подписываемым налоговым органом и налогоплательщиком.

В соответствии с п. 1 ст. 78 НК РФ излишне уплаченные суммы налога могут быть:

- зачтены в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам;

- направлены на погашение недоимки;
- возвращены налогоплательщику.

*Зачет излишне уплаченных сумм налога в счет предстоящих платежей* осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа. Налоговый орган обязан вынести решение о проведении зачета в течение пяти дней после получения такого заявления. Зачет в счет предстоящих платежей проводится при условии, что данная сумма направляется в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная сумма налога (п. 4 ст. 78 НК РФ).

Сумма излишне уплаченного налога может быть направлена на *исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов, на уплату пеней, погашение недоимки* по заявлению налогоплательщика и по решению налогового органа (п. 5 ст. 78 НК РФ). Таким образом, по общему правилу зачет в счет погашения недоимки либо задолженности по пеням осуществляется на основании заявления налогоплательщика. Однако налоговый орган вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам. Право на осуществление зачета имеющейся у налогоплательщика переплаты в счет погашения задолженности по пеням налоговому органу не предоставлено.

Статья 78 НК РФ разрешает зачет в счет недоимки только излишне уплаченных налогов. Текущие платежи в счет погашения недоимки зачисляться не могут, они зачисляются по тем реквизитам, которые указаны в платежном поручении. В отличие от зачета излишне уплаченных сумм налога в счет предстоящих платежей срок проведения зачета в счет погашения недоимки НК РФ не установлен.

Пункт 6 ст. 78 НК РФ содержит норму, устанавливающую, что налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика о вынесенном решении о зачете излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей либо в счет погашения недоимки или задолженности по пеням не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Таким образом, решение о зачете излишне уплаченных сумм налога в счет погашения недоимки либо задолженности по пеням должно быть принято в течение двух недель с момента подачи заявления налогоплательщика, и в этот же срок налоговый орган обязан проинформировать об этом налогоплательщика.

Правовые последствия вынесения такого решения закреплены в п. 2 ст. 45 НК РФ, в соответствии с которым обязанность по уплате налога считается исполненной после вынесения налоговым органом решения о зачете излишне уплаченных сумм налогов.

Необходимо обратить внимание, что в отличие от нормы, содержащейся в п. 9 ст. 78 НК РФ, которая предусматривает начисление процентов за нарушение сроков возврата налогоплательщику излишне уплаченных сумм налогов, проценты за нарушение налоговыми органами сроков проведения зачета не начисляются<sup>1</sup>.

*Возврат излишне уплаченной суммы налога* производится по письменному заявлению налогоплательщика. Ему может быть отказано в возврате данной суммы только при наличии у него недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, которые начислены тому же бюджету (внебюджетному фонду). Возврат налогоплательщику излишне уплаченной суммы производится только после зачета указанной суммы в счет погашения недоимки (задолженности).

Заявление о возврате суммы излишне уплаченного налога может быть подано в течение трех лет со дня уплаты указанной суммы.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств того бюджета, в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате. При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата. Процентная ставка принимается равной ставке рефинансирования Центрального банка РФ, действовавшей на дни нарушения срока возврата.

В отношении зачета или возврата излишне уплаченных сумм сборов и пеней применяется аналогичный порядок, который в силу п. 11 ст. 78 НК РФ с 1 января 2005 г. распространяется на налоговых агентов и плательщиков сборов. При этом в отношении возврата или зачета излишне уплаченных сумм государственной пошлины указанное выше применяется с учетом особенностей, предусмотренных в гл. 25<sup>3</sup> НК РФ.

<sup>1</sup> См.: *Старостина О.* Зачет и возврат излишне уплаченных и излишне взысканных сумм налогов // *Экономика и жизнь.* 2000. Вып. 17.

**Вопросы для самоконтроля**

1. Что такое налоговая обязанность?
2. Каков порядок исполнения налоговой обязанности?
3. Когда налоговая обязанность считается исполненной?
4. Каковы последствия неисполнения налоговой обязанности?
5. Какие способы обеспечения исполнения налоговой обязанности вам известны?
6. Какие существуют способы принудительного исполнения налоговой обязанности?
7. Каков порядок принудительного исполнения налоговой обязанности?
8. Как осуществляется зачет излишне взысканного налога?
9. Как осуществляется зачет излишне взысканных пеней?
10. Как осуществляется возврат излишне взысканного налога?

## **Глава VIII**

# **КОНТРОЛЬ И НАДЗОР В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ**

### **8.1. Понятие налогового контроля, его формы, методы и виды**

Значимостью налогов и сборов как источников доходов федерального, региональных и местных бюджетов predetermined необходимость обеспечения законности и дисциплины деятельности всех участников налоговых правоотношений, в том числе с помощью таких правовых способов, как контроль и надзор.

В налоговой сфере контрольно-надзорные полномочия прямо или опосредованно реализуют налоговые органы, таможенные органы, органы внутренних дел и государственных внебюджетных органов, а также и другие государственные органы — Счетная палата РФ, Министерство финансов РФ, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора, органы прокуратуры и др. В частности, согласно п. 3 ст. 82 НК РФ налоговые, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов и органы внутренних дел в порядке, определяемом по соглашению между ними, информируют друг друга об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Приоритетное значение имеет налоговый контроль, осуществляемый исключительно налоговыми органами, однако в обеспечении законности велика роль органов внутренних дел, которые в целях выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах участвуют в налоговых проверках, проводимых налоговыми органами, а также наделены правом

проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, органов прокуратуры, осуществляющих надзор за соблюдением налогового законодательства, и т. д.

Налоговый контроль является одним из важнейших направлений государственного финансового контроля. От других направлений государственного финансового контроля налоговый контроль отличается по своему объекту (предмету), содержанию, целям и задачам, формам и методам, составу контролируемых органов и контролируемых лиц.

Вопросы осуществления контроля за уплатой налогов имеют существенное значения для наполнения государственной казны. Об этом вполне очевидно свидетельствует как отечественный, так и зарубежный опыт. В частности, в результате реорганизации системы контроля, проводимой Н. Х. Бунге, поступления налогов в казну от торговых пошлин только за один год увеличились на 11 млн руб. Суть реформы заключалась в создании в 1885 г. губернских и уездных податных инспекций, а также учреждения должности податного инспектора — финансового представителя присутствия на местах, основной задачей которого было наблюдение за правильностью торговли и участие в генеральных проверках торговли, проводимой Казенной палатой<sup>1</sup>.

Глава 14 НК РФ посвящена налоговому контролю, так как он является необходимым условием функционирования любой налоговой системы.

Определение налогового контроля в законодательстве в настоящее время отсутствует. В литературе предлагается несколько его вариантов. Так, А. В. Брызгалин определяет налоговый контроль как установленную законодательством совокупность приемов и способов деятельности компетентных органов, обеспечивающих соблюдение налогового законодательства и правильность исчисления, полноту и своевременность внесения налога в бюджет или внебюджетный фонд<sup>2</sup>. По мнению О. А. Макаровой, под налоговым контролем следует понимать деятельность должностных лиц налоговых органов в пределах своей компетенции в фор-

<sup>1</sup> См.: Большой юридический словарь / Под ред. А. Я. Сухарева, В. Д. Зорькина, В. Е. Крутских. М., 1997. С. 268.

<sup>2</sup> См.: Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997. С. 409.

мах, предусмотренных налоговым кодексом, с целью проверки правильности исчисления и уплаты налогов и сборов, а также выявления и устранения налоговых правонарушений и причин, их порождающих, соблюдения законодательства о налогах и сборах<sup>1</sup>.

В приведенных определениях существо налогового контроля сводится к проверке соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления и своевременности уплаты налогов.

Налоговый контроль охватывает действия налоговых органов по надзору за соблюдением налогоплательщиками и другими обязанными лицами законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, по осуществлению мер для предотвращения и устранения нарушений, а также по привлечению виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений<sup>2</sup>.

Как вполне справедливо отмечает ряд авторов, для выявления сущности налогового контроля необходимо определить его объект и предмет, состав субъектов, цели и задачи, а также содержание<sup>3</sup>.

Что касается *объекта* налогового контроля, то С. Ю. Орлов предлагает понимать под ним деятельность налогоплательщика, связанную с выполнением им своих налоговых обязанностей<sup>4</sup>. Однако, принимая во внимание содержание ст. 2 НК РФ, объект налогового контроля следует определить как разновидность денежных отношений публичного характера, возникающих в процессе взимания налогов и сборов и привлечения нарушителей налогового законодательства к ответственности<sup>5</sup>.

Отмечается, что *предметы* налогового контроля образуют, прежде всего, своевременность и полнота исполнения налогоплательщиками своих налоговых обязанностей по отношению к

<sup>1</sup> См.: Грмисова Е. Н., Макарова О. А., Ильюшихин И. Н. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии / Под ред. Н. М. Голованова. СПб., 1999. С. 187.

<sup>2</sup> См.: Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Постатейный комментарий / Под ред. В. И. Слома. М., 1998. С. 221.

<sup>3</sup> См.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. М., 2001. С. 20.

<sup>4</sup> См.: Орлов С. Ю. О проблемах налогового права //Юридический мир. 1998. № 11—12. С. 6—7.

<sup>5</sup> См.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Указ. соч. С. 20.

государству или муниципальному образованию<sup>1</sup>. Однако при этом следует учитывать, что наряду с уплатой налогов к числу основных обязанностей организации — налогоплательщиков, в соответствии со ст. 23 НК РФ, относятся также ведение в установленном порядке учета своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представление налоговым органам и их должностным лицам документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. В качестве предмета налогового контроля еледует признать также законность составления, достоверность и полноту документов налогового учета.

Этим перечень предметов налогового контроля еще не исчерпывается. В качестве таковых, например, следует признать также своевременность постановки на налоговый учет и представления отчетности, правильность применения контрольно-кассовых машин и т. д.<sup>2</sup>.

Состав *субъектов* налогового контроля определяется ст. 82 НК РФ, в соответствии с которой к ним относятся налоговые органы и их должностные лица..

Контролируемыми субъектами являются в силу п. 1 ст. 82 НК РФ налогоплательщики, плательщики сборов, налоговые агенты. Помимо того, налоговый контроль также осуществляется в отношении сборщиков налогов, органов регистрации и банков.

Главной *целью* налогового контроля является создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков, налоговых агентов и иных лиц, при которых исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно. Наряду с основной целью налогового контроля выделяются также цели отдельных его направлений. Так, целью контроля за расходами физических лиц является установление соответствия осуществляемых ими крупных расходов получаемым доходам, а контроля за соблюдением правил использования контрольно-кассовых машин — обеспечение полноты учета выручки денежных средств в организациях.

К числу *задач* налогового контроля относятся:

- неотвратимое наказание нарушителей законодательства о налогах и сборах;

<sup>1</sup> См.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Указ. соч. С. 20.

<sup>2</sup> См.: там же. С. 23.

- обеспечение правильного исчисления, своевременного и полного внесения налогов и сборов в бюджет (государственные внебюджетные фонды);
- предупреждение нарушений законодательства о налогах и сборах, а также возмещение ущерба причиняемого государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами своих обязанностей.

*Содержание* налогового контроля охватывает:

- проверку выполнения физическими лицами и организациями обязанностей по исчислению и уплате налогов;
- проверку постановки на налоговый учет и исполнение налогоплательщиками связанных с этим обязанностей;
- проверку правильности ведения бухгалтерского и налогового учета, своевременности представления налоговых деклараций и достоверности содержащихся в них сведений;
- проверку соответствия крупных расходов физических лиц их доходам;
- проверку исполнения налоговыми агентами обязанностей по исчислению, удержанию у налогоплательщиков и перечислению в соответствующий бюджет (государственный внебюджетный фонд) налогов и сборов;
- проверку соблюдения налогоплательщиками и иными лицами процессуального порядка, предусмотренного налоговым законодательством;
- проверку соблюдения сборщиками налогов, органами регистрации и банками обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством;
- проверку правильности применения контрольно-кассовой техники;
- предупреждение и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах;
- выявление проблемных налогоплательщиков;
- выявление нарушителей налогового законодательства и привлечение их к ответственности;
- возмещение материального ущерба, причиненного государству в результате неисполнения налогоплательщиками (налоговыми агентами) и иными лицами обязанностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Значительной спецификой отличаются также формы и методы налогового контроля. Под *формой* финансового (налогового) контроля понимаются способы конкретного выражения и

организации контрольных действий. Традиционно выделяются такие основные формы финансового контроля, как ревизия, проверка и надзор. Отличие между ними заключается в том, что *ревизия* охватывает все (или почти все) стороны деятельности контролируемого субъекта, *проверка* проводится, по определенному кругу вопросов или теме путем ознакомления с определенными сторонами деятельности. *Надзор* же производится контролирующими органами за хозяйствующими субъектами на предмет соблюдения последними установленных правил и нормативов<sup>1</sup>. Налоговый надзор фактически осуществляется органами прокуратуры.

Согласно п. 1 ст. 82 НК РФ, налоговый контроль проводится посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ. Основной *формой осуществления налогового контроля* является проверка.

Под *методами* налогового контроля понимаются приемы, способы или средства его осуществления. Методы налогового контроля различаются в зависимости от того, является он документальным или фактическим. Применительно к *документальному налоговому контролю* выделяются следующие приемы:

- формальная, логическая и арифметическая проверка документов;
- юридическая оценка хозяйственных операций, отраженных в документах;
- встречающая проверка, основывающаяся на том, что проверяемая операция находит отражение в аналогичных документах организации — контрагента и в других документах и учетных записях;
- экономический анализ<sup>2</sup>.

*Фактический налоговый контроль* предусматривает использование таких методов, как:

- учет налогоплательщиков;
- исследование документов;

<sup>1</sup> См.: Бурцев В. В. Государственный финансовый контроль: методология и организация. М., 2000. С. 89.

<sup>2</sup> См.: Поролю Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М, 1996. С 14—15.

- получение объяснений (допрос свидетелей);
- осмотр помещений (территорий) и предметов;
- инвентаризация;
- привлечение специалиста;
- сопоставление данных о расходах физических лиц их доходам;
- экспертиза;
- экстраполяция.

Последний из названных методов основывается на праве налоговых органов определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках (п. 7 ст. 31 НК РФ).

С учетом всего изложенного налоговый контроль следует определить как важнейшее направление финансового контроля, представляющее собой деятельность обладающих соответствующей компетенцией субъектов с использованием специальных форм и методов, нацеленную на создание совершенной системы налогообложения и достижение такого уровня исполнительности (налоговой дисциплины) среди налогоплательщиков и налоговых агентов, при котором исключаются нарушения налогового законодательства или их число незначительно.

Классификация налогового контроля по видам может быть осуществлена по различным основаниям.

В зависимости от времени проведения налогового контроля по отношению к проверяемой финансово-хозяйственной операции выделяется предварительный, текущий (оперативный) и последующий налоговый контроль.

*Предварительный налоговый контроль* предшествует совершению проверяемых финансово-хозяйственных операций. Поэтому он позволяет предупредить нарушение законодательства о налогах и сборах. Предварительный контроль призван, кроме того, помочь предпринимателям в организации учета и отчетности и не нацелен на выявление нарушений. Предварительным, по сути, является внутренний налоговый контроль, осуществляемый в организациях.

*Текущий, или оперативный, контроль* осуществляется налоговыми органами в процессе осуществления налогоплательщиками финансово-хозяйственных операций и представляет собой проверку правильности их отражения в бухгалтерском (налоговом)

учете. Примером оперативного контроля может служить контроль за объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей и табачной продукции на налоговых постах.

*Последующий контроль* сводится к проверке финансово-хозяйственных операций за истекший период времени. Эта форма контроля осуществляется на основе анализа налоговых деклараций, отчетов и балансов. Принимая во внимание цикличность налогообложения, самым распространенным следует признать именно последующий налоговый контроль, который проводится по окончании определенного отчетного периода. В частности, камеральные налоговые проверки осуществляются только в виде последующего контроля. Ведь в соответствии со ст. 88 НК РФ такие проверки проводятся на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

По объекту выделяются комплексный и тематический, а по характеру контрольных мероприятий — плановый и внезапный налоговый контроль.

*Комплексный контроль* охватывает вопросы правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления всех видов налогов, в отношении которых у налогоплательщика имеются соответствующие обязанности. *Тематический контроль* ограничивается проверкой правильности исчисления, удержания, уплаты и перечисления отдельных видов налогов, применения льгот и т. п. Например, тематической может быть признана проверка по вопросу уплаты страховых взносов, а в судебной практике тематической была признана проверка по вопросу правомерности применения льготы по освобождению от налога на добавленную стоимость<sup>1</sup>.

*Плановый контроль* подчинен определенному планированию, а *внеплановый (внезапный)* — осуществляется в случае внезапно возникшей необходимости. Налоговое законодательство не ограничивает налоговые органы в части осуществления внезапного налогового контроля. Однако преобладающей формой контрольной деятельности налоговых органов следует признать плановый

<sup>1</sup> См.: Постановление Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 18 мая 1999 г. № 6212/98 // ВВАС РФ. 1999. № 9.

контроль. На это указывает документ, предназначенный для использования в практической работе налоговых инспекций<sup>1</sup>. В нем, в частности, предписывается осуществлять документальные проверки плательщиков налога на прибыль в соответствии с годовыми планами работы инспекций и квартальными графиками проверок, которые составляются по каждому участку работы. Внеплановые же, т. е. внезапные, проверки проводятся лишь в случае необходимости. .

Исходя из метода проверки документов, налоговый контроль подразделяется на сплошной и выборочный.

*Сплошной налоговый контроль* основывается на проверке всех документов и записей в регистрах бухгалтерского учета за продолжительный период времени, а *выборочный налоговый контроль* предусматривает проверку части первичных документов за один или несколько месяцев. Как правило, если выборочной проверкой устанавливаются серьезные нарушения налогового законодательства, то после нее проводится сплошная проверка.

По месту проведения выделяется камеральный и выездной налоговый контроль. Отличие этих видов контроля заключается в месте проведения проверок. Согласно ст. 88, 89 НК РФ *камеральными* именуются проверки, проводимые по месту нахождения налогового органа, а *выездными* — проверки с выездом к месту нахождения налогоплательщика. *Выездные проверки* являются более эффективными, так как позволяют налоговому органу использовать разнообразные методы контрольной деятельности и соответственно получить гораздо, больше информации о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Преимущество же камерального контроля в том, что он позволяет с наименьшими затратами времени и усилий со стороны налогового органа проверить большое число налогоплательщиков на основе представленных ими налоговых деклараций и других документов.

В зависимости от неизбежности для налогоплательщика налоговый контроль подразделяется на необязательный (инициа-

<sup>1</sup> Временные указания о порядке проведения документальных проверок юридических лиц независимо от видов деятельности и формы собственности (включая предприятия с особым режимом работы) по соблюдению налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в бюджет налога на прибыль (см.: приложение к письму ГНС России от 28 августа 1992 г. № ИЛ-6-01/284).

тивный) и обязательный. *Обязательный налоговый контроль* имеет место в случае осуществления проверки правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты налогов и сборов в бюджет организацией в связи с ее ликвидацией, закрытием филиала (представительства) или прекращением права собственности на недвижимость.

По периодичности проведения в налоговом контроле различаются *первоначальный* и *повторный*. Первоначальным контролем являются контрольные мероприятия, проводимые в отношении какого-либо налогоплательщика впервые в течение календарного года. Повторность же возникает в том случае, когда за этот период осуществляются две и более выездных налоговых проверки по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за один и тот же период. Действующее налоговое законодательство ограничивает налоговые органы в праве осуществления повторных выездных проверок. Согласно ст. 87 НК РФ проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок запрещается, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации — налогоплательщика (плательщика сбора — организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. Повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа.

Исходя из источников получения данных, налоговый контроль подразделяется на документальный и фактический.

*Документальный налоговый контроль* основан на изучении данных о проверяемом объекте, содержащихся в учетных документах. *Фактический налоговый контроль* учитывает все источники информации и доказательства, в том числе показания свидетелей, результаты обследования, заключения экспертов и др.

Выделяется также *встречный налоговый контроль*. Он имеет место, когда при проведении камеральных и выездных налоговых проверок налоговые органы получают информацию и документы о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора) от лиц, осуществлявших с ним деятельность или как-либо с ним связанных.

## 8.2. Система и контрольные полномочия налоговых органов

Статья 82 НК РФ устанавливает: «...Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных настоящим Кодексом».

Налоговые органы наделены правами по осуществлению налогового контроля и соответствующими ими обязанностями и несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 31 НК РФ налоговые органы имеют следующие *права*:

- 1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;
- 2) проводить налоговые проверки;
- 3) производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;
- 4) вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;
- 5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и нала-

гать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном настоящим Кодексом;

6) 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 принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов РФ;

7) определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

8) требовать от налогоплательщиков, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ;

10) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам. Однако Федеральным законом от 7 июля 2003 г. № 104-ФЗ ст. 86<sup>1</sup>—86<sup>3</sup> НК РФ, предусматривающие механизм контроля за соответствием крупных расходов физических лиц их доходам, признаны утратившими силу;

11) требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогопла-

телейщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени;

12) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

13) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

14) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

15) создавать налоговые посты;

16) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;
- о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством РФ;
- о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;
- о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ 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 за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги)

основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий) и др.

Данный перечень не является исчерпывающим, поскольку согласно п. 2 ст. 31 НК РФ налоговые органы осуществляют также другие права, предусмотренные Кодексом. Например, в ст. 40 предусмотрены права налоговых органов при определении (для целей налогообложения) цены товаров, работ и услуг; в ст. 42 — право участия при определении источников дохода; в ст. 73 — право быть залогодержателем; в ст. 78 — право осуществлять зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога.

Известно, что права государственных органов фактически одновременно являются и их обязанностями, поскольку государственный орган, как правило, не может отказаться от реализации своего права. Например, налоговый орган в случае нарушения налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах обязан воспользоваться своим правом и предъявить в суд иск о взыскании налоговой санкции. Тем не менее законодатель считает необходимым отдельно определить обязанности налоговых органов. В ст. 32 НК РФ выделяются наиболее важные *обязанности налоговых органов*, а именно:

- 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;
- 3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;
- 4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;
- 5) осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;
- 6) соблюдать налоговую тайну;
- 7) направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а

также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

Налоговые органы несут также другие обязанности, предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами.

Пунктом 3 ст. 32 НК РФ установлена обязанность налоговых органов при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Законом установлена ответственность налоговых органов за несоблюдение налогового законодательства. Налоговые органы вследствие ненадлежащего осуществления возложенных на них обязанностей могут наносить ущерб, с одной стороны, государственному бюджету, с другой — налогоплательщикам (организациям и физическим лицам).

Согласно ст. 35 НК РФ налоговые органы в полном объеме несут *ответственность* за убытки, включая упущенную выгоду (ст. 103), причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников при исполнении ими служебных обязанностей, которые возмещаются из федерального бюджета. В частности, при неправомерном взыскании налога за счет имущества налогоплательщику возвращаются все неправомерно взысканные суммы плюс начисленные на них проценты по ставке рефинансирования Центрального банка РФ (ст. 79).

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники налоговых органов несут уголовную, административную или дисциплинарную ответственность в соответствии с законодательством. В частности, за разглашение сведений, составляющих налоговую тайну (ст. 102 НК РФ), возможна уголовная ответственность, хотя такой статьи в УК РФ пока нет.

В соответствии с действующим законодательством *дисциплинарная ответственность* работников налоговых органов определяется в порядке подчиненности. Так как эти органы наделены правами юридического лица, то *материальная ответственность* работников налоговых органов определена нормами гражданского права.

Непосредственно налоговый контроль осуществляется должностными лицами территориальных налоговых органов — налоговых инспекций.

*В структуру Федеральной налоговой службы входят:*

- управления Федеральной налоговой службы по субъектам РФ;
- межрегиональные налоговые инспекции;
- межрайонные налоговые инспекции;
- инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления;
- налоговые посты.

Примерное положение об Управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации утверждено приказом Федеральной налоговой службы от 30 ноября 2004 г. № САЭ-3-15/ 142. Управление осуществляет функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов в случаях, предусмотренных законодательством РФ, 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 РФ в пределах компетенции налоговых органов.

Особое место в системе ФНС России отводится *межрегиональным налоговым инспекциям*, которые работают с наиболее сложными в плане налогового администрирования налогоплательщиками. В настоящее время созданы и функционируют: межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы по федеральным округам, Межрегиональная государственная налоговая инспекция по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков, Межрегиональная государственная налоговая инспекция по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг, Межрегиональная инспекция по контролю за алкогольной и табачной продукцией, межрегиональные инспекции по крупнейшим налогоплательщикам, Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных.

В федеральных округах созданы межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы. Примерное положение о

Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу утверждено приказом ФНС России от 30 ноября 2004 г. № САЭ-3-15/142.

В соответствии с Положением о межрегиональной государственной налоговой инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков, утвержденным приказом МНС России от 18 мая 1999 г. № ГБ-3-34/140, *Межрегиональная государственная налоговая инспекция по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков* (МГНИ по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков) находится в непосредственном подчинении МНС России. В данном случае проблемными признаются налогоплательщики — юридические и физические лица из числа крупных налогоплательщиков, в отношении которых имеются подлежащие проверке совместно с правоохранительными органами данные о возможном умышленном уклонении от уплаты налогов и сборов путем полного или частичного сокрытия объектов налогообложения, получении неконтролируемых налоговыми органами (теневых) доходов, а также признаки иных противоправных действий, препятствующих полному и своевременному внесению в бюджет и внебюджетные фонды соответствующих налоговых и иных обязательных платежей.

*Межрегиональная инспекция по контролю за алкогольной и табачной продукцией* создана и функционирует в соответствии с приказом МНС России от 21 июня 1999 г. № АП-3-20/186 «Об утверждении Положения о Межрегиональной инспекции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам по контролю за алкогольной и табачной продукцией». Основной целью деятельности этого налогового органа является осуществление во взаимодействии с налоговыми, правоохранительными и иными контролирующими государственными органами целенаправленного государственного контроля за производством и оборотом этилового спирта из всех видов сырья, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции. Межрегиональная инспекция по контролю за алкогольной и табачной продукцией имеет аналогичный с рассмотренной выше межрегиональной инспекцией статус, отличие заключается лишь в их задачах и отдельных функциях.

*Межрегиональная инспекция Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных* действует на основании Примерного положения, утвержденного приказом ФНС России от 30 ноября 2004 г. № САЭ-3-15/142. Она является территориальным органом, осуществляющим функции по автоматизиро-

ванному контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, ведению в установленном порядке федеральных информационных ресурсов и информационному обслуживанию деятельности ФНС России, органов государственной власти и местного самоуправления, налогоплательщиков в соответствии с действующим законодательством РФ и соглашениями.

*Межрегиональные инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам* действуют на основании Примерного положения, утвержденного упомянутым приказом ФНС России.

Создание *межрайонных инспекций по крупнейшим налогоплательщикам* предусмотрено приказом МНС России от 5 апреля 2002 г. № БГ-3-30/179.

В районах, районах в городах, городах без районного деления действуют инспекции ФНС России. Помимо того, могут создаваться инспекции межрайонного уровня. Примерное положение об инспекции *Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня* утверждено указанным выше приказом ФНС России.

Согласно п. 15 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе создавать *налоговые посты*.

### **8.3. Контрольные полномочия в налоговой сфере органов внебюджетных фондов**

Контрольные полномочия органов государственных внебюджетных фондов заключаются, в первую очередь, в учете страхователей.

Согласно Закону РФ от 28 июня 1991 г. «О медицинском страховании граждан в Российской Федерации»<sup>1</sup> страхователями при обязательном медицинском страховании являются:

- органы исполнительной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления — для неработающего населения;
- организации, физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей, частные нота-

<sup>1</sup> Ведомости РСФСР. 1991. № 27. Ст. 920; Ведомости РФ. 1993. № 17. Ст. 602; СЗ РФ. 2002. № 22. Ст. 2026; 2003. № 52 (ч. 1). Ст. 6037.

риусы, адвокаты, физические лица, заключившие трудовые договоры с работниками, а также выплачивающие по договорам гражданско-правового характера вознаграждения, на которые в соответствии с законодательством РФ начисляются налоги в части, подлежащей зачислению в фонды обязательного медицинского страхования, — для работающего населения.

Регистрация страхователей при обязательном медицинском страховании осуществляется в территориальных фондах обязательного медицинского страхования:

- страхователей — организаций и индивидуальных предпринимателей в пятидневный срок с момента представления в территориальные фонды обязательного медицинского страхования федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей и представляемых в порядке, установленном Правительством РФ;
- страхователей — частных нотариусов по месту их жительства (в случае осуществления ими деятельности в другом месте по месту осуществления этой деятельности) на основании представляемого в срок не позднее 30 дней со дня получения лицензии на право нотариальной деятельности заявления о регистрации в качестве страхователя и представляемых одновременно с заявлением копий лицензии на право нотариальной деятельности, документов, удостоверяющих личность страхователя и подтверждающих его регистрацию по месту жительства, а также постановку его на учет в налоговом органе;
- страхователей-адвокатов по месту их жительства на основании представляемого в срок не позднее 30 дней со дня выдачи удостоверения адвоката заявления о регистрации в качестве страхователя и представляемых одновременно с заявлением копий удостоверения адвоката, документов, удостоверяющих личность страхователя и подтверждающих его регистрацию по месту жительства;
- страхователей — физических лиц, заключивших трудовые договоры с работниками, а также выплачивающих по договорам гражданско-правового характера вознаграждения, на

которые в соответствии с законодательством Российской Федерации начисляются налоги в части, подлежащей зачислению в фонды обязательного медицинского страхования, по месту жительства указанных физических лиц на основании заявления о регистрации в качестве страхователя, представляемого в срок не позднее 30 дней со дня заключения соответствующих договоров;

- страхователей — организаций по месту нахождения их обособленных подразделений на основании заявления о регистрации в качестве страхователя, представляемого в срок не позднее 30 дней со дня создания обособленного подразделения;
- страхователей — органов государственной власти и органов местного самоуправления на основании заявления о регистрации в качестве страхователя, представляемого в срок не позднее 30 дней со дня их учреждения.

Порядок регистрации страхователей в территориальном фонде обязательного медицинского страхования и форма свидетельства о регистрации страхователя устанавливаются Правительством РФ.

Федеральным законом от 16 июля 1999 г. «Об основах обязательного социального страхования»<sup>1</sup> также установлено, что регистрация страхователя в исполнительных органах *Фонда социального страхования* осуществляется в случаях, установленных федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования. Порядок регистрации и ответственность за уклонение от регистрации устанавливаются федеральными законами о конкретных видах обязательного социального страхования.

Федеральным законом от 24 июля 1998 г. «Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний»<sup>2</sup> установлен порядок регистрации страхователей.

Федеральный закон от 15 декабря 2001 г. «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»<sup>3</sup> преду-

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1999. № 29. Ст. 3686; 2003. № 1. Ст. 5; РГ. 200. 2004. № 10. Ст. 836.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3803; 2002. № 1. Ст. 2; 2003. № 17. Ст. 1554; № 28. Ст. 2887; РГ. 2005. № 1 (ч. 1). Ст. 28.

<sup>3</sup> СЗ РФ. 2001. № 51. Ст. 4832; 2005. № 1 (ч. 1). Ст. 9.

считывает, что регистрация страхователей является обязательной и осуществляется в территориальных органах Пенсионного фонда РФ.

Федеральным законом от 23 декабря 2003 г. № 185-ФЗ<sup>1</sup> внесены изменения в Федеральный закон от 8 августа 2001 г. «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей»<sup>2</sup>, предусматривающие обязательность представления в регистрирующий орган номера и даты регистрации юридического лица в качестве страхователя:

- в территориальном органе Пенсионного фонда РФ;
- в исполнительном органе Фонда социального страхования Российской Федерации;
- в территориальном фонде обязательного медицинского страхования.

В то же время следует иметь в виду, что согласно Федеральному закону от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ с 1 января 2001 г. налоговый контроль в отношении плательщиков взносов в государственные социальные внебюджетные фонды, уплачиваемых в составе единого социального налога, осуществляется налоговыми органами РФ.

Федеральным законом «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» установлено, что контроль за правильностью исчисления и за уплатой страховых взносов на обязательное пенсионное страхование осуществляется налоговыми органами в порядке, определяемом законодательством РФ, регулирующим деятельность налоговых органов. Таким образом, новая редакция ст. 25 Закона, вступившая в силу с 1 января 2005 г., относит к компетенции налоговых органов не только контроль за уплатой, как было ранее, но и за правильностью исчисления страховых взносов. При этом сохраняет силу положение о том, что взыскание недоимки по страховым взносам и пеней осуществляется органами Пенсионного фонда РФ в судебном порядке.

Помимо того, ст. 13 указанного Федерального закона наделяет страховщика следующими правом проводить у страхователей проверки документов, связанных с назначением (перерасчетом) и выплатой обязательного страхового обеспечения, пред-

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2003. № 52 (ч. 2). Ст. 5037.

<sup>2</sup> СЗ РФ. 2001. № 33. Ст. 3431; 2003. № 26. Ст. 2565.

ставлением сведений индивидуального (персонифицированного) учета застрахованных лиц.

При осуществлении проверок должностные лица Пенсионного фонда РФ руководствуются Методическими рекомендациями, утвержденными им 30 января 2002 г. Предметом таких проверок является исключительно достоверность представленных в фонд индивидуальных сведений о трудовом стаже и заработке работников. Данная проверка налоговой не является: проверять, как исчисляются и уплачиваются страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, вправе только налоговые инспекции.

При осуществлении проверок должностные лица, Фонд социального страхования РФ руководствуются Методическими рекомендациями, утвержденными им 4 декабря 2003 г. и 17 марта 2004 г. Первые посвящены проверкам уплаты взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний, а вторые — проверкам расходования денег фонда.

Проверка организаций должна осуществляться не реже чем раз в три года. При проведении осуществляется контроль за расходованием средств фонда на выплату пособий (по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, по уходу за ребенком и др.) и приобретение путевок. Кроме того, Фонд социального страхования РФ контролирует правильность исчисления и уплаты взносов на обязательное страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Проверки исчисления и уплаты единого социального налога, перечисляемого в Фонд социального страхования РФ, осуществляются исключительно налоговыми органами.

#### **8.4. Полномочия органов МВД России в налоговой сфере. Взаимодействие органов внутренних дел и налоговых органов**

НК РФ закрепил принцип разграничения компетенции налоговых органов и сил по обеспечению экономической безопасности Российской Федерации, позволяющий избежать дублирования их деятельности в части осуществления контрольных функций в сфере налогообложения.

В связи с упразднением федеральных органов налоговой полиции Федеральным законом от 30 июня 2003 г. № 86-ФЗ в ст. 36 и 37 НК РФ внесены изменения, вступившие в силу с 1 июля 2003 г.

Полномочия органов внутренних дел в рассматриваемой сфере закреплены в ст. 36 НК РФ.

В частности, по запросу налоговых органов органы внутренних дел участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. Приказом МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37 утверждена Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок.

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о ее проведении (в случае проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, решение о проведении проверки оформляется в виде мотивированного постановления).

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. При этом мотивированный запрос налогового органа об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке может быть направлен в орган внутренних дел как перед началом налоговой проверки, так и в процессе ее проведения.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа орган внутренних дел направляет налоговому органу информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

Сотрудники органов внутренних дел участвуют в проведении выездной налоговой проверки путем осуществления полномочий, предоставленных им Законом РФ от 18 апреля 1991 г. «О милиции» и иными нормативными правовыми актами РФ.

В случае, если проверкой установлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах, проверяющими должны быть приняты необходимые меры по сбору доказательств. В установ-

ленном порядке производится снятие копий с документов и файлов, свидетельствующих о совершении нарушения законодательства о налогах и сборах, истребование недостающих документов, выемка документов и предметов, в том числе электронных носителей информации, проведение встречных проверок, допросы свидетелей и другие действия, предусмотренные НК РФ, Законом РФ «О милиции» и иными нормативными правовыми актами РФ. В частности, при воспрепятствовании законной деятельности проверяющих сотрудники органа внутренних дел, привлекаемые для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налоговых органов, принимают меры по пресечению противоправных деяний в соответствии с действующим законодательством РФ.

При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов (сборов) проверяющими производится исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов) и пени, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

В случаях направления материалов проверки в орган внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, производятся расчеты сумм неуплаченных налогов (сборов) по их видам, налоговым периодам и финансовым годам (финансовый год соответствует календарному году).

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй — в установленном порядке вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям), третий — направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов (сборов) в крупных и особо крупных размерах, неисполнения обязанностей налогового агента, сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов (сборов), налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел в соответствии с Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предпо-

лагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления<sup>1</sup>.

При выявлении в ходе проведения выездной налоговой проверки административных правонарушений должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел возбуждается дело и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном КоАП РФ.

В случае, если в выявленном правонарушении содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198, 199, 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК РФ, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа или органа внутренних дел выносится мотивированное постановление о прекращении производством соответствующего дела об административном правонарушении.

О принятом в соответствии со ст. 144 и 145 УПК РФ процессуальном решении орган внутренних дел уведомляет налоговый орган в трехдневный срок с момента вынесения указанного решения.

Пунктом 35 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О милиции» предусмотрено проведение проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах. Проведение проверок осуществляется сотрудниками милиции в соответствии с порядком, определенным Инструкцией о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах<sup>2</sup>.

Проверки проводятся сотрудниками подразделений органов внутренних дел по налоговым преступлениям, в должностные обязанности которых входит предупреждение, пресечение, выявление и документирование соответствующих преступлений и административных правонарушений. В случаях, требующих применения научных, технических или иных специальных знаний, для участия в проверках привлекаются специалисты, а также сотрудники правовых подразделений органов внутренних дел.

<sup>1</sup> Утверждена приказом МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37.

<sup>2</sup> Утверждена приказом МВД России от 16 марта 2004 г. № 177.

Проверка организаций и физических лиц проводится в срок, установленный уголовно-процессуальным законодательством для проверки сведений о совершенном либо готовящемся преступлении.

По результатам проведения проверки проверяющими составляется акт проверки организации или физического лица по установленной форме, в котором отражаются все выявленные нарушения законодательства, а также иные обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного и обоснованного решения по результатам проведения проверки. Акт составляется также и в том случае, если соответствующие правонарушения в ходе проведения проверки не установлены.

По результатам проверки организации или физического лица при подтверждении имеющихся данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, материалы проверки направляются для рассмотрения в порядке ст. 144 и 145 УПК РФ.

При отсутствии поводов и оснований для возбуждения уголовного дела принимается одно из следующих решений:

- о составлении протокола об административном правонарушении;
- о передаче материалов по подведомственности, в том числе для решения вопроса о рассмотрении материалов в рамках производства по делам об административных правонарушениях;
- о передаче материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения;
- о завершении проверки в связи с неустановлением нарушения законодательства РФ.

О принятом по результатам проверки решении в трехдневный срок извещается организация или физическое лицо, в отношении которых проводилось указанное мероприятие.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения органы внутренних дел в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ направляют материалы в налоговые органы.

Инструкция о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств,

требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения<sup>1</sup> предусматривает, что указанные материалы должны быть представлены:

- в случае проведения органом внутренних дел проверки, ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности в соответствии с п. 25 ст. 11 Закона РФ «О милиции» либо проверки при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, — в десятидневный срок со дня подписания соответствующего акта проверки, ревизии;
- в случае, если указанные действия не проводились, — в десятидневный срок со дня выявления обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных НК РФ к полномочиям налоговых органов.

В случаях возбуждения в отношении физического лица уголовного дела, отказа в возбуждении уголовного дела или его прекращения орган внутренних дел уведомляет об этом налоговый орган в трехдневный срок со дня вынесения постановления о возбуждении уголовного дела, об отказе в возбуждении уголовного дела или его прекращении.

Не позднее 10 дней с даты поступления материалов налоговый орган уведомляет орган внутренних дел, направивший материалы, о принятом по ним решении.

В то же время, в целях обеспечения эффективности взаимодействия налоговых органов и органов внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы в 10-дневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направляют материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Материалы направляются с сопроводительным письмом за подписью руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Инструкцией о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки пре-

<sup>1</sup> Утверждена приказом МВД России и МНС России от 22 января 2004 г. № 76/АС-3-06/37.

ступления определено, что моментом выявления обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, является вынесение руководителем (заместителем руководителя) налогового органа решения о привлечении (об отказе в привлечении) налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения.

Начальник органа внутренних дел на основании поступившего письменного запроса в течение трех дней выделяет сотрудника органа внутренних дел, о чем письменно уведомляет руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

При передаче материалов, направленных налоговыми органами, по подследственности в другие правоохранительные органы орган внутренних дел в трехдневный срок уведомляет об этом соответствующий налоговый орган.

Согласно ст. 37 НК РФ органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей. За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

## **8.5. Прокурорский надзор за соблюдением налогового законодательства**

Прокурорский надзор за соблюдением налоговыми органами действующего законодательства включает сферу применения законодательства об административных правонарушениях. В частности, сюда относятся вопросы, связанные с порядком привлечения к административной ответственности:

- должностных лиц предприятий, учреждений, организаций за сокрытие (занижение) прибыли или сокрытие (неучет) иных объектов налогообложения; отсутствие бухгалтерского учета, ведение его с нарушением установленного порядка или искажение бухгалтерских отчетов; непред-

ставление, несвоевременное представление или представление по неустановленной форме бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций и других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других платежей в бюджет;

- граждан, виновных в нарушении законодательства о предпринимательской деятельности или занимающихся предпринимательской деятельностью, в отношении которой имеется специальное запрещение, а также граждан, виновных в отсутствии учета доходов или ведении его с нарушением установленного порядка, в непредставлении или несвоевременном представлении декларации о доходах либо во включении в декларацию искаженных данных.

В ходе осуществления прокурорского надзора внимание, прежде всего, обращается на то, соблюдают ли налоговые органы сроки привлечения к административной ответственности, не нарушается ли порядок составления протоколов и постановлений, отражаются ли в материалах административного производства все требования КоАП РФ (наличие объяснения лица, привлекаемого к административной ответственности, соответствие меры административного реагирования тяжести содеянного и т. д.).

Помимо того, в сферу прокурорского реагирования кроме вопросов привлечения к административной ответственности включены вопросы привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства в соответствии с НК РФ.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Что понимается под налоговым контролем?
2. Как соотносится налоговый и финансовый контроль?
3. Какие направления налогового контроля вам известны?
4. Каков порядок осуществления налогового учета организаций — налогоплательщиков?
5. Каков порядок осуществления налогового учета налогоплательщиков — физических лиц?
6. Каково правовое значение налоговой декларации?
7. Какова система и компетенция органов, осуществляющих налоговый контроль?
8. Что понимается под методом налогового контроля?
9. Какие формы налогового контроля вам известны?
10. Каковы общие требования к осуществлению налогового контроля?

# **Глава IX**

## **ПОРЯДОК ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ**

### **9.1. Направления налогового контроля. Учет налогоплательщиков**

Налоговый контроль проводится налоговыми органами в нескольких формах, каждая из которых имеет свое определенное предназначение в единой системе налогового контроля.

*Учет налогоплательщиков* обеспечивает формирование единой базы данных обо всех подлежащих налоговому контролю объектов. Эта база формируется в виде единого государственного реестра налогоплательщиков.

*Ведение оперативно-бухгалтерского учета налоговых платежей налоговыми органами* направлено на обеспечение контроля за полнотой и своевременностью поступления начисленных налогов и сборов в бюджеты и внебюджетные фонды. Оперативно-бухгалтерский учет осуществляется путем ведения лицевых счетов, отправляемых ежегодно на каждого налогоплательщика по каждому виду налогов, в которых отражаются суммы начисленных налогов и сборов по данным налогоплательщика и налоговых органов, суммы начислений пеней и штрафных санкций и данные о фактическом поступлении начисленных сумм в бюджет и внебюджетные фонды.

*Налоговые проверки* 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.

Вместе с тем эффективность каждой формы контроля может быть обеспечена только во взаимодействии с другими его формами.

В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организаций, месту нахождения их обособленных подразделений, месту жительства физических лиц, а также по месту нахождения принадлежащего им налогооблагаемого недвижимого имущества и транспортных средств (ст. 83 НК РФ).

Следует иметь в виду, что в соответствии с НК РФ филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщика. Ответственность за исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство)<sup>1</sup>.

По действующему законодательству о налогах и сборах обязательному учету для целей налогообложения подлежат:

- организации;
- обособленные подразделения организаций;
- постоянные представительства иностранных компаний;
- индивидуальные предприниматели (в том числе — частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты);
- недвижимое имущество, принадлежащее организациям;
- транспортные средства, принадлежащие организациям;
- недвижимое имущество, принадлежащее физическим лицам.

Организации, в состав которых входят обособленные подразделения, а также в собственности которых находятся подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязаны встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения, недвижимого имущества и

<sup>1</sup> См.: ст. 9 Федерального закона от 31 июля 1998 г. «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации»; п. 9 постановления Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

транспортных средств. Важной нормой, обеспечивающей надлежащий налоговый контроль, является положение п. 2 ст. 83 НК РФ: организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет в качестве налогоплательщиков независимо от того, повлечет их деятельность в дальнейшем обложение теми или иными налогами или нет.

Усилению налогового контроля способствует и то обстоятельство, что в соответствии со ст. 2 Федерального закона от 8 августа 2001 г. «О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей» Правительство РФ установило, что Федеральная налоговая служба, как уже говорилось, является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ), едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП), в порядке, установленном Правительством РФ.

При этом организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения. Постановка на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения осуществляется на основании заявления. При подаче заявления о постановке на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения организация одновременно с заявлением о постановке на учет представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения, документов, подтверждающих создание обособленного подразделения (при их наличии).

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать им свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Постановка на налоговый учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории Российской Федерации *идентификационный номер налогоплательщика* (п. 7 ст. 84 НК РФ). Организации при постановке на учет по месту ее нахождения присваивается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) и код причины постановки на учет (КПП)<sup>1</sup>. ИНН, присвоенный налогоплательщику, не подлежит изменению, за исключением строго оговоренных случаев (например, при изменении местонахождения и соответственно места постановки на учет). С ликвидацией налогоплательщика ИНН признается недействительным без последующей передачи другому налогоплательщику. Ошибочное присвоение одинаковых ИНН нескольким налогоплательщикам влечет признание недействительными всех, кроме одного, идентификационных номеров. Аналогично осуществляется учет плательщиков страховых взносов и налоговых агентов.

На основе данных учета ведется *Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН)*. В Правилах ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков<sup>2</sup> определяется, что реестр представляет собой систему государственных баз данных учета налогоплательщиков.

Налоговые органы учитывают налогоплательщиков на основе информации, поступающей как непосредственно от налогоплательщиков, которые обязаны встать на учет в налоговом органе, так и от органов, учреждений, организаций и должностных лиц.

Помимо того, ст. 86 НК РФ устанавливает обязанности банков<sup>3</sup>, связанные с учетом налогоплательщиков. В частности, банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Банк также обязан сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пяти-

<sup>1</sup> См.: Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика при постановке на учет, снятии с учета юридических и физических лиц, утвержденный приказом МНС России от 3 марта 2004 г. № БГ-3-09/178.

<sup>2</sup> Утверждены постановлением Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. № 110.

<sup>3</sup> Под банками в НК РФ понимаются все кредитные организации.

дневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета<sup>1</sup>.

Пунктом 2 ст. 86 НК РФ в обязанность банкам вменено выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством РФ, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа.

## **9.2. Понятие и общие правила проведения налоговых проверок**

Налоговые проверки занимают в системе налогового контроля 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.

Налоговые проверки по всем налогам проводятся исключительно налоговыми органами.

Напомним, что органы внутренних дел не наделены полномочиями по осуществлению предусмотренных НК РФ процедур налогового контроля и взысканию соответствующих налоговых санкций. Согласно ст. 36 НК РФ органы внутренних дел по запросу налоговых органов участвуют вместе с налоговыми органами в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках. При выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных Кодексом к полномочиям налоговых органов, органы внутренних дел обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения (совместный приказ МНС России № АС-3-06/37 и МВД России от 22 января 2004 г. № 76).

<sup>1</sup> Приказом МНС России от 27 июля 2004 г. № САЭ-3-24/441 утверждена форма сообщения банка налоговому органу об открытии (закрытии) банковского счета.

Проверки, проводимые иными органами, помимо налоговых, не являются налоговыми проверками и не учитываются при решении вопросов о повторности проверок.

Кроме того, следует принимать во внимание, что деятельность налогового органа помимо законодательства о налогах и сборах регламентирована также иным законодательством, положениями которого предусматривается проведение проверок (в частности, законодательство о контрольно-кассовой технике, валютном регулировании и валютном контроле, производстве и обороте этилового спирта). Такие проверки не относятся к налоговым проверкам и НК РФ не регулируются.

При установлении в ходе налоговых проверок фактов нарушений, не относящихся к налоговым правонарушениям, например нарушение порядка ведения кассовых операций, порядка работы с денежной наличностью, выявленные нарушения подлежат документальному подтверждению.

Основными элементами, характеризующими сущность налоговой проверки как процессуального действия, являются:

- *цель* — контроль за соблюдением налогового законодательства, своевременностью и полнотой уплаты налогов и сборов;
- *контролирующий субъект* — налоговые органы.

Контролируемыми субъектами в соответствии с ч. 1 ст. 87 НК РФ являются организации; их филиалы и представительства; налоговые агенты; физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей.

Основным базовым методом проведения налоговой проверки, определяющим ее сущность, является сравнение данных о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, отраженных в представленных налоговых декларациях, с фактическими данными о финансово-хозяйственной деятельности, отраженными в первичных документах либо полученными на основании иной достоверной информации.

НК РФ предусматривает проведение налоговыми органами двух видов налоговых проверок: камеральных и выездных, которые отличаются как по месту и методам, так и по полноте охвата проверкой результатов финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Налоговые органы могут по своему усмотрению проводить проверки налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Кроме того, они вправе проверять их филиалы

и представительства независимо от проведения проверок самих налогоплательщиков (плательщиков сборов) и налоговых агентов.

Однако законодательство о налогах и сборах несколько ограничивает контрольную деятельность налоговых органов. Так, налоговой проверкой могут быть охвачены только три года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки. Запрещается также проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период. Исключение составляют случаи, когда такие проверки проводятся в связи с реорганизацией или ликвидацией организации — налогоплательщика (плательщика сбора — организации) или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку.

При проведении налогового контроля также не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду (неполученный доход).

В процессе производства действий по осуществлению налогового контроля (проверочных действий) налоговые органы, органы налоговой полиции, таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов получают различные сведения о налогоплательщиках (плательщиках сборов) и налоговых агентах, которые составляют налоговую тайну. Например, налоговой тайной являются сведения, полученные налоговыми органами о налогоплательщике при его постановке на учет. Сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения и доступа.

Помимо этого, НК РФ (п. 4 ст. 82) запрещает сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сборов, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ и федеральных законов. В полной мере это распространяется на

защиту от несанкционированного доступа и использования информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую и аудиторскую.

### 9.3. Выездная налоговая проверка

Под выездной налоговой проверкой понимается проверка деятельности налогоплательщика, т. е. объектов и документов, находящихся у него, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также проведение при этом разрешенных законом процессуальных действий.

*Объектом* выездной проверки являются документы и предметы, находящиеся у налогоплательщика, а также объекты, которыми владеет налогоплательщик. В ст. 91 НК РФ говорится о «территории или помещении налогоплательщика», т. е. таких территории или помещении, которые принадлежат налогоплательщику на праве частной собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления или на ином законном основании. Из ст. 91 НК РФ следует, что речь идет о титульном владении. Однако необходимо сказать, что объектом налоговой проверки должны признаваться в соответствии с абз. 6 ч. 1 ст. 31 НК РФ и такие объекты, которыми налогоплательщик владеет и на незаконном основании, если их использование порождает у налогоплательщика обязанность по уплате и (или) исчислению налога.

*Основанием проверки* в соответствии с ч. 1 ст. 89 НК является решение руководителя налогового органа или его заместителя.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному или нескольким налогам. Часть 3 ст. 87 НК РФ предусматривает, что запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком за уже проверенный налоговый период. Налогоплательщик вправе обжаловать решение налогового органа о проведении повторной проверки и при предъявлении судебного иска заявить ходатайство о запрете на проведение налоговой проверки до рассмотрения дела судом.

Таким образом, в течение года налогоплательщик может быть проверен неоднократно, но по разным налогам или по од-

ному и тому же налогу, но за разные периоды. Кроме того, независимо от даты проведения предыдущей проверки, налоговая инспекция вправе провести еще одну, если происходит реорганизация или ликвидация предприятия налогоплательщика. «Внеочередную» выездную налоговую проверку на предприятии может провести также и вышестоящий налоговый орган в порядке контроля за деятельностью нижестоящей налоговой инспекции, которая проверяла этого налогоплательщика ранее.

Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев, однако в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.

Дата начала и окончания налоговой проверки определяется п. 1.10.2 Инструкции о порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах<sup>1</sup>. Так, начинается проверка в день предъявления решения руководителя налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, а днем окончания считается день составления проверяющими справки о проведенной работе. Срок проведения проверки включает 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 и их фактическим представлением (ст. 89 НК РФ).

Законодатель не устанавливает обязанности налоговых органов предварительного предупреждения налогоплательщика о проведении налоговой проверки. Так же как и при камеральной проверке, ею может быть охвачено не более трех лет деятельности налогоплательщика, предшествующих году проведения проверки. Исключением из этого правила в соответствии с ч. 3 ст. 87 и ч. 3 ст. 89 НК РФ являются случаи, когда выездная проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации налогоплательщика либо в порядке контроля выше-

<sup>1</sup> Утверждена приказом МНС России от 10 апреля 2000 г. № АП-3-16/138.

стоящим налоговым органом деятельности налогового органа, производившего проверку.

Поскольку проведение проверки неразрывно связано с местом нахождения налогоплательщика и (или), его объектов, особую важность приобретает обеспечение доступа налоговых органов в имущественные комплексы налогоплательщика, разграничение законного и незаконного доступа налоговых органов в них, четкое определение допустимого поведения налоговых органов.

Для обеспечения доступа на территорию или в помещение налогоплательщика проверяющие должны предъявить как служебное удостоверение, так и оригинал постановления руководителя налогового органа о назначении проверки, а должностные лица проверяемой организации, в свою очередь, вправе сделать его копию. Необходимо, чтобы постановление было составлено надлежащим лицом с соблюдением всех реквизитов и времени его составления. Форма решения о проведении выездной налоговой проверки приведена в Порядке назначения выездных налоговых проверок<sup>1</sup>.

После предъявления соответствующих документов налогоплательщик обязан допустить проверяющих на территорию (в помещение). При наличии подозрений в правомерности действий либо сомнении в личности проверяющих налогоплательщик может получить информацию о них по служебному телефону, который указывается в бланке налогового органа, на котором оформлено решение о проведении проверки.

Исключение составляет случай, когда для извлечения прибыли используется жилое помещение. В данном случае необходимо руководствоваться ст. 25 Конституции РФ, а также п. 5 ст. 91 НК РФ, согласно которому доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается. Иными словами, налоговые органы могут воспользоваться своим правом истребовать документы у налогоплательщика (ст. 93 НК РФ), если они имеются или должны быть в наличии у налогоплательщика, а также правом самостоятельно исчислить сум-

<sup>1</sup> Утвержден приказом МНС России от 8 октября 1999 г. № АП-3-16/318.

мы подлежащих уплате налогов или недоимок по ним в соответствии с абз. 7 ч. 1 ст. 31 НК РФ. При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (кроме жилых помещений) руководителем проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и налогоплательщиком, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии. При отказе налогоплательщика подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись. Право обращаться в суд для вынесения последним решения о доступе налоговых органов в жилые помещения в связи с проведением налоговой проверки НК РФ не предусмотрено.

Воспрепятствование доступу налоговых инспекторов на территорию организации в соответствии с пунктом 4 ст. 91 НК РФ является налоговым правонарушением, за совершение которого на основании ст. 124 НК РФ взыскивается штраф в размере 5 тыс. руб.

Проверка должна начинаться с ознакомления с учредительными документами, лицензиями, структурой организации, учетной политикой, порядком формирования уставного капитала и распределения прибыли, оплаты труда, фондов стимулирования, а также с внутренними документами на куплю-продажу или аренду имущества.

В целях получения дополнительной информации и сбора доказательств должностные лица налоговых органов могут провести в ходе проверки такие процессуальные действия (действия по осуществлению налогового контроля), как осмотр (обследование) территорий, помещений, предметов и документов, инвентаризация, истребование документов, выемка документов и предметов, допрос свидетелей и экспертиза. Помимо того, к процессуальным действиям относится арест имущества как способ обеспечения обязанности по уплате налога (ст. 77 НК РФ).

При проведении каждого из указанных действий составляется протокол, в котором указываются:

- наименование процессуального действия;
- место и дата производства конкретного действия;
- время начала и окончания действия;
- должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;

- фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении;
- содержание действия, последовательность его проведения;
- выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу. Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия (ст. 99 НК РФ).

**Осмотр и обследование.** Должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр (обследование) территорий, помещений налогоплательщика, документов и предметов (абзац 6 ч. 1 ст. 31 и ст. 92 НК РФ). Осмотр документов и предметов вне рамок выездной налоговой проверки допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Законодатель не уточнил (как это было сделано в случае осмотра территорий и помещений), что при налоговой проверке может проводиться осмотр только тех документов и предметов, которые принадлежат налогоплательщику, в отношении которого проводится налоговая проверка. Следовательно, в рамках проведения выездной налоговой проверки налоговыми органами могут быть осмотрены любые документы и предметы, касающиеся проверяемого налогоплательщика, независимо от их принадлежности.

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения налогоплательщика либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия

фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным налогоплательщиком.

Осмотр должен производиться в присутствии понятых. При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты. В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

**Инвентаризация.** Как уже отмечалось выше, при необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика (абзац 6 ч. 1 ст. 31 и ч. 3 ст. 89 НК РФ). В данном случае налоговые органы руководствуются Положением о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке<sup>1</sup>, утвержденным приказом Минфина России и МНС России от 10 марта 1999 г. № 20н, ГБ-3-04/39.

Инвентаризация имущества налогоплательщика при выездной налоговой проверке осуществляется на основе соответствующего распоряжения руководителя налогового органа (его заместителя) по месту нахождения налогоплательщика, а также по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества и транспортных средств, о ее проведении, порядке и сроках ее проведения, составе инвентаризационной комиссии, перечне проверяемого имущества. При этом согласно п. 1.4 Положения о проведении инвентаризации в такой перечень включается любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения. Инвентаризация имущества организации проводится по его местонахождению и по каждому материально ответственному лицу. Указанное распоряжение регистрируется в журнале регистрации распоряжений о проведении инвентаризации. В данном случае под имуществом налогоплательщика следует понимать основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, производственные запасы, готовую продукцию, товары, прочие запасы, денежные средства, кредиторскую задолженность и иные финансовые активы. Инвентаризации может быть подвергнуто любое имущество налогоплательщика независимо от его местонахождения.

Основными *целями инвентаризации* в соответствии со ст. 89 НК РФ являются:

- выявление фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств. Налоговые органы вправе привлекать для проведения инвентаризации имущества налогоплательщика экспертов, переводчиков и других специалистов. Проверка фактического наличия имущества производится при участии должностных лиц, материально ответственных лиц, работников бухгалтерской службы налогоплательщика.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации не менее чем в двух экземплярах. Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. Наименования инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, вне зависимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т. д.) эти ценности показаны. На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями членов инвентаризационной комиссии. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии, а также материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии и об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий.

**Истребование документов.** Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы (абзац 1 ч. 1 ст. 31 ист. 93 НКРФ).

Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок. Документы представляются в виде заверенных должным образом копий. В случае отказа должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов (ст. 93 НК РФ).

**Выемка документов и предметов.** Следует различать понятия «выемка» и «изъятие». *Выемка* — это получение копий документов, а *изъятие* — принудительное лишение лица подлинников документов, а также предметов, которые имеют отношение к проверке. В любом случае основанием для подобных действий является постановление о производстве выемки.

*Выемка документов и предметов* (абзац 3 ч. 1 ст. 31 и ст. 94 НК) производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, которое подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

*Основаниями* для производства данного процессуального действия являются:

- наличие у осуществляющих проверку должностных лиц налоговых органов достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены;
- отказ налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов;
- непредставление налогоплательщиком (плательщиком сбора) или налоговым агентом в установленные сроки запрашиваемых при проведении налоговой, проверки документов.

В силу прямого указания п. 2 ст. 94 НК РФ выемка документов и предметов в ночное время не допускается. Ночным временем является время с 22.00 до 6.00. Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет

присутствующим лицам их права и обязанности. Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно. Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

О производстве выемки документов и предметов составляется протокол, в котором перечисляются и описываются все изъятые документы и предметы. В случае необходимости к протоколу прилагается опись с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности — стоимости предметов. Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора) имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в протокол.

В тех случаях, когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе *изъять* подлинные документы. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятным и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (плательщика сбора), налогового агента. В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты (ст. 94 НК РФ).

При проведении налоговой проверки документы, изъятые без соответствующего постановления, составления протокола изъятия и их описи, нельзя расценивать как доказательства налогового правонарушения, так как они получены с нарушением закона. Производство изъятия без понятых лишает возможности утверждать, что изъятые документы принадлежат организации, однако изъятые документы могут быть доказательной базой, поскольку они обладают отличительными признаками организации: печатями, подписями и т. д.

Согласно абз. 5 ст. 89 НК РФ при наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ, по акту, составленному этими должностными лицами. При этом в акте о выемке документов должна быть обоснована необходимость выемки и приведен перечень изымаемых документов. Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора) имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

Данный порядок существенно отличается от установленного ст. 94 НК РФ и, видимо, должен применяться исключительно для обеспечения сохранности документов, свидетельствующих о совершении правонарушений.

**Допрос свидетелей.** В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (абзац 13 ч. 1 ст. 31 и ст. 90 НК РФ). Например, как свидетель может быть опрошен специалист, привлекаемый в ходе проверки.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

- лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;
- лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством. Например, разрешается не свидетельствовать против себя или членов семьи.

Поскольку налоговый контроль проводится не по факту противоправного деяния, а в отношении конкретного лица — налогоплательщика, постольку предметом допроса свидетеля являются обстоятельства, связанные с исполнением конституционной обязанности по уплате налогов и сборов (ст. 57 Конституции РФ). Даже если вопросы будут касаться уплаты налогов самим свидетелем как налогоплательщиком, предметом допроса формально не будет установление обстоятельств правонарушения.

Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа — и в других случаях. Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля. Показания свидетеля заносятся в протокол. Как вызывать свидетеля, НК РФ не устанавливает. Не предусматривает НК РФ и то, как действовать налоговым инспекторам, если на вызове того или иного свидетеля настаивает налогоплательщик.

**Экспертиза.** В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт, а также специалист и переводчик (абз. 12 ч. 1 ст. 31 и ст. 95—97 НК РФ).

Круг вопросов, которые могут быть поставлены перед экспертом, ограничивается определенными областями знаний. В частности, экспертиза назначается лишь в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта.

Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе. Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, о чем составляется протокол.

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

- заявить отвод эксперту;
- просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- знакомиться с заключением эксперта.

В процессе работы эксперт имеет право знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоя-

тельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение. Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы, проводимых с соблюдением тех же требований (ст. 95 НК РФ).

*Дополнительная экспертиза* назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

*Повторная экспертиза* назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен *специалист*, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

К *издержкам, связанным с осуществлением налогового контроля*, относятся суммы, выплачиваемые налоговыми органами свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, а также судебные издержки (ст. 130 НК РФ).

В Положении о порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, утвержденном постановлением Правительства РФ от 16 марта 1999 г. «О порядке выплаты и размерах сумм, подлежащих выплате свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля»<sup>1</sup>, определено, что свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, привлекаемым для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, возмещаются понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган расходы на проезд, наем жилого помещения и выплачиваются суточные. Если у свидетеля, переводчика, специалиста,

эксперта или понятого имеется возможность ежедневно возвращаться к месту жительства, суточные не выплачиваются.

Выплата сумм, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым, производится по выполнении ими своих обязанностей на основании решения начальника (заместителя начальника) налогового органа, привлекавшего указанных лиц для участия в производстве действий по осуществлению налогового контроля, в пределах средств, выделяемых налоговому органу из федерального бюджета.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет соответствующую справку, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Справка является документом, свидетельствующим о завершении выездной налоговой проверки на территории налогоплательщика, и после ее подписания доступ проверяющих на эту территорию возможен только с его добровольного согласия, даже если не истек допустимый двухмесячный срок проведения выездной налоговой проверки.

Процессуальное значение справки о проведении выездной налоговой проверки заключается в том, что:

- с момента ее составления исчисляется двухмесячный пресекательный срок для оформления результатов выездной налоговой проверки в форме акта налоговой проверки (п. 1 ст. 100 НК РФ);
- она является свидетельством проведения выездной налоговой проверки налогоплательщика или налогового агента по конкретным налогам за определенный налоговый период, что по общему правилу исключает повторную выездную налоговую проверку по одним и тем же налогам за один и тот же период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации — налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку (ч. 3 ст. 87 НК РФ).

Не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт выездной налоговой проверки. В соответствии с Инструкцией МНС России от 10 апреля 2000 г. «О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о на-

рушениях законодательства о налогах и сборах» указанный акт должен содержать систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в процессе проверки, или указание на отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и применению санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах. Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен на бумажном носителе на русском языке и иметь сквозную нумерацию страниц, в нем не допускаются пометки, подчистки и иные исправления, за исключением исправлений, оговоренных и заверенных подписями лиц, подписывающих акт. Все стоимостные показатели, выраженные в иностранной валюте, подлежат отражению в акте выездной налоговой проверки с одновременным указанием в соответствии с действующим порядком их рублевого эквивалента по курсу, котируемому Центральным банком РФ для соответствующей иностранной валюты по отношению к рублю.

Акт выездной налоговой проверки должен состоять из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

*Вводная часть* акта выездной налоговой проверки представляет собой общие сведения о проводимой проверке и проверяемом налогоплательщике.

*Описательная часть* акта выездной налоговой проверки содержит систематизированное изложение документально подтвержденных фактов налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указание на отсутствие таковых, и связанных с этими фактами обстоятельств, имеющих значение для принятия правильного решения по результатам проверки. В случае выявления в ходе проверки фактов нарушений действующего законодательства, не относящихся к налоговым правонарушениям, например нарушения порядка ведения кассовых операций и условий работы с денежной наличностью, нарушения валютного законодательства, указанные факты также подлежат отражению в описательной части акта.

Содержание описательной части акта выездной налоговой проверки должно отвечать требованиям объективности, обоснованности, полноты, комплексности, четкости, лаконичности, доступности и системности.

Отражаемые в акте факты должны являться результатом тщательно проведенной проверки, исключать фактические неточности, обеспечивать полноту вывода о несоответствии законода-

тельству о налогах и сборах совершенных налогоплательщиком деяний (действий или бездействия).

В случае, если до момента вручения акта налоговой проверки налогоплательщик внес в установленном порядке дополнения и изменения в налоговую декларацию, а также уплатил недостающую сумму налога и пени, то указанные дополнения и изменения должны быть учтены налоговым органом при подготовке акта выездной налоговой проверки. При этом в акте проверки следует указать дату представления в налоговый орган заявления о дополнении и изменении налоговой декларации, суть внесенных дополнений и изменений, период, к которому они относятся, а также данные об уплате причитающихся сумм налогов и пени.

Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в акте по разделам, пунктам и подпунктам в соответствии с характером нарушений и видами налогов, на неуплату (неполную уплату) которых данные нарушения повлияли, в разрезе соответствующих налоговых периодов. Факты однородных массовых нарушений могут быть сгруппированы в ведомости, таблицы и другие материалы, прилагаемые к акту (приложения).

*Итоговая часть* акта выездной налоговой проверки (заключение) содержит сведения об общих суммах, выявленных при проведении проверки неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов в результате занижения налогооблагаемой базы или не правильного исчисления налога по итогам налогового периода и (или) исчисленных в завышенных размерах налогов с разбивкой по видам налогов и налоговым периодам, а также обобщенные сведения о других установленных проверкой фактах налоговых и иных правонарушений. В итоговой части приводятся также конкретные предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и полному возмещению понесенного государством ущерба. Кроме того, излагаются выводы проверяющих о наличии в деяниях налогоплательщика признаков налоговых правонарушений.

Акт выездной налоговой проверки составляется в двух экземплярах, один из которых остается на хранении в налоговом органе, а другой — передается руководителю (лицу, исполняющему его обязанности) проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю. При выявлении налоговым органом обстоятельств, позволяющих предполагать совершение на-

рушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, акт проверки составляется в трех экземплярах. В указанном случае третий экземпляр акта Приобщается к материалам, направляемым в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела. Содержащиеся в акте выездной налоговой проверки сведения, относящиеся к налоговой тайне, не подлежат разглашению налоговыми органами и их сотрудниками, а также передаче в другие органы, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

К акту выездной налоговой проверки должны быть приложены:

- решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (к акту, вручаемому налогоплательщику, прилагается копия указанного решения);
- копия требования налогоплательщику о предоставлении необходимых для проверки документов;
- уточненные расчеты по видам налогов, составленные в связи с выявлением налоговых правонарушений (за исключением случаев, когда указанные расчеты приведены в тексте акта), подписанные проверяющими, руководителем (лицом, исполняющим его обязанности) организации или индивидуальным предпринимателем;
- акты инвентаризации имущества организации (индивидуального предпринимателя) (данное приложение приводится, если при проверке была произведена инвентаризация);
- материалы встречных проверок (в случае их проведения);
- заключение эксперта (в случае проведения экспертизы);
- протоколы опроса свидетелей, осмотра (обследования) производственных, складских и торговых и иных помещений, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения и т. д., а также протоколы, составленные при производстве иных действий по осуществлению налогового контроля (в случае производства соответствующих действий), а также постановления о назначении экспертизы и производстве выемки документов и предметов в случае их назначения (производства);
- справка о проведенной проверке, составленная по ее окончании.

К акту выездной налоговой проверки также могут прилагаться:

- копии (в случаях производства выемки или изъятия у налогоплательщика документов — подлинники) документов, подтверждающих наличие фактов нарушения законодательства о налогах и сборах;
- справка о наличии расчетных, текущих и иных счетов в банках (других кредитных учреждениях), подписанная проверяющими и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем либо их представителями;
- справка о размере уставного капитала на момент образования (перерегистрации) организации и на дату начала проверки, а также о полноте его формирования;
- справка о составе учредителей с указанием доли участия Российской Федерации, ее субъектов, общественных и религиозных организаций (объединений), благотворительных и иных фондов, иностранных юридических и физических лиц и т. д., подписанная проверяющими и руководителем проверяемой организации (его представителем);
- справка о месте нахождения филиалов и иных обособленных подразделений, представительств (их адреса, ИНН), дислокации производственных и складских помещений, торговых точек, расположенных за пределами основной территории организации, наличии в собственности налогоплательщика земельных участков, подписанная проверяющим и руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем либо их представителями.

В случае проведения выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, осуществлявшего проверку, к акту выездной налоговой проверки должно также прилагаться постановление о проведении повторной выездной налоговой проверки (к акту, вручаемому налогоплательщику, прилагается копия указанного постановления).

Любое отступление от установленных правил по составлению и оформлению акта позволяет налогоплательщику ставить вопрос о его недействительности. Если в ходе проверки не выявлено никаких нарушений, то в акте должно быть прямо указано на отсутствие таковых. Каждый обнаруженный факт налогового нарушения должен быть отражен в акте самостоятельно и пол-

ностью. Любые данные и факты, изложенные в акте, должны быть обоснованы ссылками на законодательные нормы.

Акт выездной налоговой проверки должен быть подписан участвовавшими в проверке уполномоченными должностными лицами налогового органа, а также руководителем проверяемой организации или индивидуальным предпринимателем. Факт подписания акта налогоплательщиком означает не то, что он согласен с его содержанием, а лишь то, что он с ним ознакомлен. При отказе руководителя организации-налогоплательщика, индивидуального предпринимателя (их представителей) от подписания акта должностным лицом налогового органа, возглавляющим проверяющую группу, на последней странице акта также производится соответствующая запись.

Оформленный таким образом акт выездной налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика индивидуальному предпринимателю (их представителям), о чем на последней странице экземпляра акта, остающегося на хранении в налоговом органе, делается соответствующая запись за подписью руководителя организации или индивидуального предпринимателя, получившего акт, с указанием его фамилии и инициалов, а также даты вручения акта. В случае, когда указанные выше лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть также отражено в акте. Акт налоговой проверки может быть направлен налогоплательщику по почте заказным письмом, при этом датой вручения считается шестой день после его отправки. В этом случае к экземпляру акта, остающемуся на хранении в налоговом органе, прилагаются документы, подтверждающие факт почтового отправления или иного способа передачи акта налогоплательщику.

По окончании выездной налоговой проверки акт проверки не позднее следующего дня после прибытия проверяющих в налоговый орган подлежит регистрации в специальном журнале, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью налогового органа.

До вручения налогоплательщику (его представителю) акт налоговой проверки подлежит регистрации в налоговом органе в специальном журнале, страницы которого должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью налогового органа.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налого-

платательщик вправе в двухнедельный срок со дня получения подписанного проверяющими акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок, не превышающий двух недель со дня получения акта проверки, передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

По истечении двухнедельного срока, установленного для представления налогоплательщиком в налоговый орган письменного объяснения мотивов отказа подписать акт или возражений по акту, в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком, и по результатам рассмотрения материалов проверки выносит решение.

#### **9.4. Камеральная проверка**

Камеральная проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки. Результаты такой проверки инспектор фиксирует в налоговой декларации в столбце 5.

Камеральная проверка детально регламентируется в ст. 88, а также частично в ч. 1 и 2 ст. 87 НК РФ. В соответствии с ч. 1 ст. 88 НК РФ камеральная проверка может быть определена как проверка деятельности налогоплательщика на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. При проведении камеральной проверки налоговые органы руководствуются также Регламентом

проведения камеральных проверок налоговой отчетности, оформления и реализации их результатов<sup>1</sup>.

*Проверяющими субъектами* являются уполномоченные лица налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями. Очевидно, что если речь идет о должностных лицах налогового органа, то недопустимо осуществление налоговой проверки иными лицами, не состоящими на службе в налоговых органах.

*Объектами* проверки являются в соответствии с ч. 1 ст. 88 НК РФ налоговые декларации и документы, предоставленные налогоплательщиком и служащие основанием для исчисления и уплаты налога, а также другие документы о деятельности налогоплательщика, имеющиеся у налогового органа. Необходимо заметить, что указанные документы должны быть в наличии у налоговых органов, следовательно, действия налоговых органов по проверке деятельности налогоплательщика на основании лишь сведений налоговой проверкой назвать нельзя. Они являются действиями по сбору информации и не влекут прав и обязанностей, возникающих при проведении проверки.

В смысле ст. 88 НК РФ под «документом» не могут пониматься анонимные сведения, поступившие в распоряжение налоговых органов, а также «документы», оформленные без соблюдения всех установленных для них законом реквизитов, и, следовательно, не могут рассматриваться как основание для проведения налоговой проверки, а также иметь доказательственную силу при проведении проверки.

*Основанием* проверки можно считать текущую деятельность налоговых органов и выполнение должностными лицами налоговых органов своих должностных обязанностей. Какого-либо специального разрешения руководителя налогового органа или его заместителя не требуется.

Проверка осуществляется как ряд взаимосвязанных и последовательных во времени действий налоговых органов. Поэтому важно на каждом из этапов проверки жестко установить сроки начала и окончания каждого из них, поскольку возникновение прав и возложение обязанностей в финансовом праве ставится в строгую зависимость от различных сроков. К сожалению, в отношении камеральной проверки НК РФ не всегда

<sup>1</sup> Приведен в письме МНС России от 29 января 1999 г. № ВГ-14-16/13.

позволяет четко установить те или иные временные рамки этапов проверки.

Началом проверки в соответствии со ст. 88 НК РФ считается момент получения соответствующих документов налоговыми органами, независимо от того, когда это произошло — до или по истечении отчетного периода.

Проведение такой проверки ограничено двухмесячным сроком с вышеуказанного момента. В этой связи особую важность играет доказывание (как со стороны налоговых органов, так и со стороны налогоплательщика) момента появления у налоговых органов указанных документов. Как впоследствии будет выяснено, это может повлиять на юридическую силу действий и решений налоговых органов. Это положение является новеллой в российском налоговом законодательстве, в законодательстве других стран не предусмотрено. Этот срок представляется слишком коротким с учетом того, что камеральной проверке может быть подвергнута деятельность всех категорий налогоплательщиков.

Исключением из этого правила являются иные сроки, установленные законодательством о налогах и сборах.

Фактически камеральная проверка начинается уже с приема налоговой отчетности, поскольку при приеме налоговой отчетности производится проверка полноты ее представления и визуальный контроль правильности заполнения.

Налогоплательщик обязан представлять в налоговый орган весь комплект установленных нормативными актами для данного налогоплательщика отчетных форм, в том числе и те, содержащиеся в которых показатели у данной организаций отсутствуют. В последнем случае на бланке соответствующей формы должна быть сделана запись об отсутствии оснований для заполнения данной формы, заверенная подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Следует иметь в виду что согласно п. 2 ст. 80 НК РФ налоговые органы не вправе отказать налогоплательщику в приеме налоговой декларации ни по каким основаниям, т. е. отчетная документация должна приниматься как в комплектном, так и в некомплектном виде, а если налогоплательщик настаивает на ее приеме, то и при наличии нарушений в ее оформлении.

Вместе с тем при наличии грубых нарушений установленных нормативными актами правил оформления документов, не позволяющих идентифицировать их как документы отчетности, со-

ответствующие документы не могут считаться представленными, а обязанность налогоплательщика по их представлению — исполненной.

В случае выявления указанных нарушений в процессе приема отчетной документации налогоплательщик должен быть уведомлен о неисполнении им обязанности по представлению соответствующих документов и предупрежден о применении к нему предусмотренных налоговым законодательством мер ответственности в случае непредставления документов налоговой отчетности по установленной форме в установленные сроки. В случае приема отчетности в присутствии налогоплательщика или его представителя это может быть сделано устно, а при получении отчетности по почте — путем направления налогоплательщику соответствующего уведомления.

На каждом принятом отчетном документе проставляется штамп или отметка налогового органа с датой его принятия и подписью ответственного лица, принимающего отчетность. По просьбе налогоплательщика или его представителя аналогичные отметки должны быть сделаны и на остающихся у него копиях отчетных документов.

Не позднее следующего рабочего дня с момента принятия налоговая отчетность должна быть зарегистрирована лицами, осуществившими ее принятие, и передана в отделы, ответственные за проведение камеральных проверок.

В процессе налоговой проверки в соответствии с абз. 13 ч. 1 ст. 31 НК РФ налоговыми органами могут вызываться в качестве свидетелей лица, которым могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля.

Налоговым органам предоставлено право при проведении камеральных налоговых проверок привлекать специалиста, переводчика, ответственность за отказ или уклонение которых от участия в проведении налоговой проверки предусмотрены в ст. 129 НК РФ.

При проведении проверки налоговые органы выявляют ошибки в заполнении документов, противоречия между сведениями, содержащимися в них, а также делают выводы о наличии или отсутствии фактов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений.

Завершается камеральная налоговая проверка составлением служебной или докладной записки, где излагаются результаты проверки, доводы налогоплательщиков, предварительные за-

ключения специалистов, выводы проверяющих о применении налоговых санкций в случае нарушения налогового законодательства.

В соответствии со ст. 93 НК РФ налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщика документы, необходимые для проведения налоговой проверки. Статьей 127 НК РФ установлена и ответственность за отказ или непредставление документов в соответствии с таким запросом. Однако запрашиваемые документы должны быть в наличии у налогоплательщика, иначе наличие отсутствия состава правонарушения, предусмотренного ст. 127 НК РФ. Кроме того, ст. 88 НК РФ предусмотрено право налоговых органов истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получать объяснения.

Налоговые органы на суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, направляют требование об уплате соответствующей суммы налога и пени. Необходимо определить, что является требованием на данной и последующих стадиях производства, как это указано в ст. 32, 69, 70, 76, 88, 101, 104 НК РФ. В соответствии со ст. 69 НК РФ требование представляет собой адресованное налогоплательщику или иному обязанному лицу письменное извещение о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога и соответствующие пени. Оно направляется налогоплательщику или иному обязанному лицу при наличии у них неисполненной обязанности по уплате налога независимо от того, привлечены они к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах или нет.

## **9.5. Контроль за правильностью применения контрольно-кассовой техники при осуществлении денежных расчетов с населением**

Фискальный характер имеет также контроль за правильностью применения контрольно-кассовой техники (ККТ) при осуществлении денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт. Данный вид контроля осуществляется налоговыми органами, но не является разновидностью налогового контроля. При этом вполне очевидна его значимость для обеспечения законности в налоговой сфере, поскольку неприменение

ККТ, работа с неучтенной денежной наличностью является одним из наиболее распространенных способов уклонения от уплаты налогов. Этим объясняется необходимость рассмотрения порядка осуществления контрольной деятельности налоговых органов в данной сфере.

Напоминаем, что отношения, связанные с осуществлением контроля за правильностью применения ККТ при осуществлении денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, НК РФ не регулируются.

В соответствии со ст. 2 Федерального закона от 22 мая 2003 г. «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт»<sup>1</sup> ККТ применяется в обязательном порядке всеми организациями и индивидуальными предпринимателями при осуществлении ими наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт в случаях продажи товаров, выполнения работ или оказания услуг.

Под ККТ, используемой при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, понимаются контрольно-кассовые машины, оснащенные фискальной памятью<sup>2</sup>, электронно-вычислительные машины, в том числе персональные, программно-технические комплексы.

Организации и индивидуальные предприниматели в соответствии с порядком, определяемым Правительством РФ, могут осуществлять наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения ККТ в случае оказания услуг населению при условии выдачи ими соответствующих бланков строгой отчетности. Порядок утверждения формы бланков строгой отчетности, приравненных к кассовым чекам, а также порядок их учета, хранения и уничтожения устанавливаются Правительством РФ.

<sup>1</sup> СЗ РФ. 2003. № 21. Ст. 1957.

<sup>2</sup> Фискальная память — комплекс программно-аппаратных средств в составе ККТ, обеспечивающих некорректируемую ежесуточную (ежедневную) регистрацию и энергонезависимое долговременное хранение итоговой информации, необходимой для полного учета наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, осуществляемых с применением ККТ, в целях правильного исчисления налогов.

При осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт на территории Российской Федерации применяются модели ККТ, допущенные Государственной межведомственной экспертной комиссией и включенные в Государственный реестр. Государственный реестр подлежит официальному опубликованию в установленном порядке. Изменения и дополнения, вносимые в Государственный реестр, подлежат официальному опубликованию в 10-дневный срок со дня принятия таких изменений и дополнений. В случае исключения из Государственного реестра ранее применявшихся моделей ККТ их дальнейшая эксплуатация осуществляется до истечения нормативного срока их амортизации.

ККТ подлежит обязательной *регистрации в налоговых органах* по месту нахождения предприятия и находится на техническом обслуживании в центрах технического обслуживания (ЦТО) или непосредственно на предприятиях — изготовителях ККТ. Порядок регистрации контрольно-кассовых машин в налоговых органах утвержден приказом Госналогслужбы России от 22 июня 1995 г. № ВГ-3-14/36.

От использования ККТ освобождены лишь отдельные категории предпринимателей. В частности, организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения ККТ при осуществлении следующих видов деятельности:

- продажи газет и журналов, а также сопутствующих товаров в газетно-журнальных киосках при условии, если доля продажи газет и журналов в их товарообороте составляет не менее 50 % и ассортимент сопутствующих товаров утвержден органом исполнительной власти субъекта РФ;
- продажи лотерейных билетов;
- продажи проездных билетов и талонов для проезда в городском общественном транспорте;
- обеспечения питанием учащихся и работников общеобразовательных школ и приравненных к ним учебных заведений во время учебных занятий;
- торговли на рынках, ярмарках, в выставочных комплексах, а также на других территориях, отведенных для осуществления торговли, за исключением находящихся в этих местах торговли магазинов, павильонов, киосков, палаток, автола-

вок, автомагазинов, автофургонов, помещений контейнерного типа и других аналогично обустроенных и обеспечивающих показ и сохранность товара торговых мест (помещений и автотранспортных средств, в том числе прицепов и полуприцепов), открытых прилавков внутри крытых рыночных помещений при торговле непродовольственными товарами;

- разносной мелкорозничной торговли продовольственными и непродовольственными товарами (за исключением технически сложных товаров и продовольственных товаров, требующих определенных условий хранения и продажи) с ручных тележек, корзин, лотков (в том числе защищенных от атмосферных осадков каркасами, обтянутыми полиэтиленовой пленкой, парусиной, брезентом);
- торговли в киосках мороженым и безалкогольными напитками в розлив;
- продажи по номинальной стоимости государственных знаков почтовой оплаты (почтовых марок и иных знаков, наносимых на почтовые отправления), подтверждающих оплату услуг почтовой связи и т. п.

Применяемая организациями и индивидуальными предпринимателями ККТ должна:

- быть зарегистрирована в налоговых органах по месту учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве налогоплательщика;
- быть исправна, опломбирована в установленном порядке;
- иметь фискальную память и эксплуатироваться в фискальном режиме<sup>1</sup>.

*На выдаваемом покупателям (клиентам) чеке должны отражаться следующие реквизиты:*

- наименование организации;
- идентификационный номер организации — налогоплательщика;
- заводской номер контрольно-кассовой машины;
- порядковый номер чека;
- дата и время покупки (оказания услуги);
- стоимость покупки (услуги);
- признак фискального режима.

<sup>1</sup> Фискальный режим — режим функционирования ККТ, обеспечивающий регистрацию фискальных данных в фискальной памяти.

Налоговые органы:

- осуществляют контроль за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями требований Федерального закона от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ;
- осуществляют контроль за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей;
- проверяют документы, связанные с применением организациями и индивидуальными предпринимателями контрольно-кассовой техники, получают необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок;
- проводят проверки выдачи организациями и индивидуальными предпринимателями кассовых чеков;
- налагают штрафы в случаях и порядке, установленном КоАП РФ, на организации и индивидуальных предпринимателей, которые нарушают требования указанного Закона.

Органы внутренних дел взаимодействуют в пределах своей компетенции с налоговыми органами при осуществлении последними указанных в настоящей статье контрольных функций.

Следует иметь в виду, что действие полномочий налоговых органов не распространяется на кредитные организации. Контроль за соблюдением кредитными организациями требований законодательства о применении ККТ осуществляет Центральный банк РФ.

Наряду с проведением плановых документальных проверок налоговые органы организуют рейдовые проверки торговых точек специально сформированными для этой цели бригадами в составе работников государственных контролирующих и правоохранительных органов. Ответственность за работу такой бригады во время проверки возлагается на должностное лицо налогового органа, входящее в состав бригады.

При необходимости в ходе проведения проверок работниками налоговых органов могут изыматься бухгалтерские и другие документы, подтверждающие нарушения законодательства.

В целях получения фактических данных (доказательств) правильного применения контрольно-кассовых машин рекомендуется во время проверок производить контрольные закупки и оформлять их актами, которые прилагаются затем к акту проверки предприятия.

Свидетельские показания могут быть оформлены отдельным документом (показания, заявления и т. п.) или записями в актах

контрольных закупок, актах проверок, протоколах об административных правонарушениях и других документах.

Результаты проверки оформляются актом и соответствующими приложениями к нему. Акт проверки отражает все выявленные в ходе проверки нарушения действующего законодательства по применению ККТ. Акт проверки составляется в двух экземплярах, подписывается всеми проверяющими лицами и представителями предприятий, присутствовавшими при осуществлении проверки. Присутствовавшие при проверке представители предприятий имеют право изложить в акте проверки свои замечания (возражения) или оформить их отдельно и приложить к акту, сделав при этом соответствующую запись в акте. К акту проверки прилагаются документы, подтверждающие отмеченные в нем правонарушения.

Акт проверки не позднее следующего дня после его подписания регистрируется в специальном журнале.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Каков порядок проведения камеральной налоговой проверки?
2. Каков порядок назначения выездной налоговой проверки?
3. Каков порядок проведения выездной налоговой проверки?
4. Какие процессуальные действия осуществляются при проведении выездной налоговой проверки?
5. Каким образом осуществляется инвентаризация?
6. Какие требования предъявляются к проведению и оформлению результатов выемки?
7. Что является моментом окончания выездной налоговой проверки?
8. Что включает акт налоговой проверки?
9. Каков порядок составления акта налоговой проверки? Каково его правовое значение?
10. Каков порядок принятия решения по результатам налоговой проверки?

## **Глава X**

# **ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ**

### **10.1. Понятие и виды ответственности за нарушения законодательства о налогах**

Для решения проблемы полного и своевременного сбора налогов надлежит обеспечить создание ситуации, когда платить налоги станет выгоднее, нежели их не платить. Для этого, во-первых, налогоплательщик должен осознать справедливость и важность уплаты налогов, иметь фактическую возможность их уплатить; во-вторых, иметь четкое представление о порядке и сроках исчисления и уплаты налогов; в-третьих, понимать неотвратимость наступления ответственности за уклонение от исполнения своих обязанностей.

В связи с указанными обстоятельствами особое значение приобретает правовое урегулирование вопросов ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах. Ответственность за нарушения налогового законодательства формируется в рамках специального регулирования имущественных отношений при налогообложении. При этом, однако, нередко создается противоречивая ситуация, порожденная административно-правовым характером налоговых правоотношений и гражданско-правовым характером имущественных отношений, что должно быть разъяснено нормами специальных налоговых законов.

Ряд авторов дает следующее определение налоговой ответственности: «Налоговая ответственность — это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налого-

плательщикам и лицам, содействующим уплате налога»<sup>1</sup>. Некоторые специалисты обосновывают существование налоговой ответственности как самостоятельного вида ответственности наличием у нее не только превентивной, но и восстановительной функции, специфической правовой природой правоотношения, отличиями от административной ответственности и специфическими процессуальными нормами ее применения<sup>2</sup>.

Не вдаваясь в дискуссию о правовой природе налоговой ответственности, следует согласиться с тем, что ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, являясь достаточно специфичной, тем не менее обладает всеми признаками юридической ответственности<sup>3</sup>.

В первую очередь это означает, что она связана с государственным принуждением, которое выступает ее содержанием. Такое принуждение от имени государства осуществляют налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах характеризуется также определенными лишениями, которые обязан претерпеть виновный. Лишение правонарушителя определенных благ в данном случае является ее объективным свойством. Такие лишения заключаются в применении к нарушителю законодательства о налогах и сборах соответствующих санкций, которые и являются мерой ответственности. Санкции подразделяются на правовосстановительные и штрафные (карательные). Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах, которые выражаются во взыскании пени за просрочку уплаты налогов, являются *правовосстановительными*, а санкции, которые предполагают взыскание штрафов, — *карательными*. За нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки налоговых преступлений, помимо штрафов, могут налагаться и более строгие наказания.

<sup>1</sup> См.: Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. И., Попов О. И., Зарипов В. М. Налоговая ответственность: штрафы, пени, взыскания. М., 1997. С. 6–7.

<sup>2</sup> См.: Тернова Л. В. Налоговая ответственность — самостоятельный вид юридической ответственности // Финансы. 1998. № 9. С. 28–29.

<sup>3</sup> Подробнее см.: Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А. Указ. соч.

*Основаниями* привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах являются:

- налоговые правонарушения;
- нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений (до принятия КоАП РФ они также именовались налоговыми проступками);
- преступления, связанные с нарушением законодательства о налогах и сборах (налоговые преступления).

Наконец, к существенным признакам ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах относится и процессуальная форма ее реализации. Это означает, что привлечение к ответственности осуществляется в строгом соответствии с процедурами, предусмотренными законодательством.

С учетом изложенного **ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах определяется как обязанность лица, нарушившего законодательство о налогах и сборах, претерпеть лишения имущественного или личного характера в результате применения к нему государством в лице соответствующих органов налоговых и иных санкций.**

Термин «нарушения законодательства о налогах и сборах» употребляется в тексте НК РФ многократно, однако соответствующее определение в этом законодательном акте отсутствует. К нарушениям законодательства о налогах и сборах, помимо собственно налоговых правонарушений и их разновидностей — нарушений законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу и нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, относятся также нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений и налоговые преступления.

В действующем законодательстве о налогах и сборах выделяются следующие *виды ответственности* за его нарушение:

- ответственность за совершение налогового правонарушения;
- ответственность за нарушения налогового законодательства, содержащие признаки административного правонарушения;
- ответственность за неправомерные действия налоговых органов.

В зависимости от того, какое нарушение законодательства о налогах и сборах лежит в основании анализируемой ответственности, она может рассматриваться как разновидность финансовой, административной или уголовной ответственности.

Лица, виновные в совершении налоговых правонарушений, привлекаются к налоговой ответственности, которая в данном случае является разновидностью *финансовой ответственности*.

В свою очередь, налоговая ответственность включает:

- ответственность за совершение собственно налоговых правонарушений;
- ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу;
- ответственность за нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Отличие налоговой ответственности от других разновидностей ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах заключается, прежде всего, в особенностях ее процессуальной формы. Согласно п. 1 ст. 10 НК РФ, порядок привлечения к налоговой ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном гл. 14 и 15 НК РФ. Производство же по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу ведется в порядке, установленном таможенным законодательством (п. 3 ст. 10 НК РФ). Эти процедуры отличны от тех, которые предусмотрены законодательством об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством.

На несовпадение налоговой, административной и уголовной ответственности дополнительно указывает содержание п. 4 ст. 108 НК РФ. Из него следует, что привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности.

*Административная ответственность* применяется в отношении лиц, виновных в совершении нарушений законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений. Поскольку законодательство об административных правонарушениях не предусматривает применение восстановительных санкций в отношении нарушителей законо-

дательства о налогах и сборах, поэтому к ним могут применяться только карательные санкции в виде штрафов.

*Уголовная ответственность* наступает в тех случаях, когда совершенное физическим лицом нарушение законодательства о налогах и сборах характеризуется повышенной общественной опасностью и подпадает под признаки налогового преступления. В качестве карательных санкций уголовным законодательством предусматриваются такие меры ответственности, как обязательные работы, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, арест и лишение свободы.

## **10.2. Ответственность за налоговые правонарушения**

В соответствии с п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

Основанием для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения является наличие в действиях такого лица состава налогового правонарушения, обязательным элементом которого является вина. Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения является обстоятельством, исключающим привлечение такого лица к ответственности.

В п. 6 ст. 108 НК РФ указывается, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Законодатель отнес к компетенции суда решение вопроса о виновности лица в совершении налогового правонарушения, предусмотрев в ст. 105 НК РФ судебный порядок взыскания налоговых санкций. При этом суд должен исходить из того, доказана ли виновность лица в совершении налогового правонарушения в порядке, предусмотренном федеральным законом, или нет.

Согласно ч. 2 ст. 50 Конституции РФ при осуществлении правосудия не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона.

К общим условиям привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения относятся следующие.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных НК РФ. Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста (ст. 107 НК РФ). Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ. Также никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени. Как уже отмечалось, пени в данном случае понимаются как право-восстановительная санкция и могут превышать сумму штрафов и недоимки.

В налоговом праве с введением первой части НК РФ действует институт *презумпции невиновности налогоплательщика*. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица (п. 6 ст. 108 НК РФ).

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения (ст. 109 НК РФ).

В отношении последнего из перечисленных обстоятельств следует учитывать, что, согласно ст. 113 НК РФ, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истек срок давности, составляющий три года.

Не применяется налоговая ответственность и при наличии обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения. Такими обстоятельствами, согласно ст. 111 НК РФ, признаются:

- 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);
- 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 представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

- выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым 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).

К числу обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, относятся:

- совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Поскольку перечень смягчающих обстоятельств законом не ограничен, налогоплательщик может сослаться:

- на несоответствие между тяжестью правонарушения и предусмотренной ответственностью или незначительность нарушения;
- на тяжелое финансовое положение;
- на привлечение к ответственности в первый раз;
- на то, что ошибки допущены предыдущими руководителями, а нынешние пытаются устранить их;
- на большую задолженность бюджета перед организацией;
- на то, что инспекторы нашли нарушения, которые предыдущие проверяющие пропустили.

Смягчающие обстоятельства могут быть подтверждены документами.

Суд будет самостоятельно оценивать, можно ли признать обстоятельство смягчающим.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступ-

ления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения (ст. 112 НК РФ). При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше, чем в два раза, по сравнению с размером, установленным за совершение того или иного налогового правонарушения, а при наличии отягчающего обстоятельства размер штрафа удваивается (п. 3—4 ст. 114 НК РФ).

Согласно ст. 81 НК РФ при обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию. Налогоплательщик освобождается от ответственности в том случае, когда указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом допущенных нарушений, либо о назначении выездной налоговой проверки. В случае, если это делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности только в том случае, если указанное заявление подано до момента, когда он узнал об обнаружении налоговым органом нарушений законодательства о налогах и сборах либо о назначении выездной налоговой проверки. Дополнительным условием освобождения ответственности в этом случае является уплата недостающей суммы налога и соответствующие ей пени.

Освобождение от наказания за нарушения законодательства о налогах и сборах может быть также санкционировано государством посредством объявления налоговой амнистии. Впервые в истории отечественного налогообложения налоговая амнистия была проведена по Указу Президента РФ от 27 октября 1993 г. «О проведении налоговой амнистии в 1993 году»<sup>1</sup>. Условием освобождения налогоплательщиков от финансовых санкций за несвоевременную уплату или уклонение от уплаты налогов являлось добровольное объявление ими о своих задолженностях пе-

<sup>1</sup> САПП РФ. 1993. № 44. Ст. 4193.

ред государством до 30 ноября 1993 г. Те же хозяйствующие субъекты, которые не воспользовались этой возможностью, наказывались штрафом в тройном размере.

Как указывалось выше, основанием привлечения к налоговой ответственности является налоговое правонарушение. Согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением признается, в частности, виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое установлена ответственность.

Налоговые правонарушения могут быть условно разделены на несколько обособленных групп:

- связанные с неисполнением обязанностей в связи с налоговым учетом;
- связанные с несоблюдением порядка ведения учета объектов налогообложения, доходов и расходов и представлением в налоговые органы налоговых деклараций;
- связанные с неисполнением обязанностей по уплате, удержанию или перечислению налогов и сборов;
- связанные с воспрепятствованием законной деятельности налоговых администраций.

К налоговым правонарушениям *первой группы* относится неисполнение налогоплательщиками обязанностей, возникающих в связи с постановкой на налоговый учет. Согласно п. 1 ст. 116 НК РФ *нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе* влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб. Заявление организации о постановке на учет по месту нахождения подлежащего налогообложению недвижимого имущества или транспортных средств подается в налоговый орган по месту их нахождения в течение 30 дней со дня регистрации. Такой же срок предусмотрен и для подачи заявления о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения с момента его создания.

Признание обособленного подразделения таковым производится независимо от того, отражен или нет факт его создания в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми оно наделяется (ст. 11 НК РФ). Таким образом, свидетельством создания обособленного подразделения может являться как издание приказа о создании обособленного подразделения или утверждение

положения о филиале, так и сам факт осуществления им деятельности. Пропуск указанных сроков постановки на налоговый учет и составляет данное правонарушение. Если же имело место нарушение налогоплательщиком указанных сроков подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе - более чем на 90 дней, то штраф составляет 10 тыс. руб. (п. 2 ст. 116 НК РФ).

*Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе*, согласно п. 1 ст. 117 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 тыс. руб., а если такая деятельность осуществлялась более трех месяцев, — в размере 20 % доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней (п. 2 ст. 117 НК РФ). Указанные действия квалифицируются как уклонение от постановки на учет в налоговом органе.

*За нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке с налогоплательщика* взыскивается 5 тыс. руб. штрафа, который предусматривается ст. 118 НК РФ. Согласно п. 2 ст. 23 НК РФ организации и индивидуальные предприниматели обязаны сообщать в налоговый орган об открытии или закрытии ими счетов в десятидневный срок.

К налоговым правонарушениям *второй группы*, прежде всего, относится *непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета*. За подобные действия предусмотрено взыскание штрафа в размере 5 % суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 100 руб. (п. 1 ст. 119 НК РФ). Если непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган составило более 180 дней по истечении установленного законодательством срока, то штраф увеличивается до 30 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, при этом дополнительно взыскивается 10 % суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц, начиная со 181-го дня (п. 2 ст. 119 НК РФ). В данном случае необходимо учитывать, что для каждого налога или сбора предусмотрены свои сроки представления налоговых деклараций.

*Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения*, если оно совершено в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб. (п. 1 ст. 120 НК РФ). Те же деяния, если они совершены в течение более одного налогового периода, влекут взыскание штрафа в размере 15 тыс. руб. (п. 2 ст. 120). В тех же случаях, когда такие действия, повлекли занижение налоговой базы, штраф взыскивается в размере 10 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 тыс. руб. (п. 3 ст. 120). Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения для целей настоящей статьи понимается отсутствие первичных документов или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

**К третьей группе** налоговых правонарушений относится *неуплата или неполная уплата сумм налога*. Если такая неуплата имела место в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), то она влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченных сумм налога (п. 1 ст. 122 НК РФ). Штраф увеличивается до 40 % от неуплаченных сумм налога в том случае, когда указанные деяния были совершены умышленно (п. 3 ст. 122). Налогоплательщик подлежит ответственности, если им пропущен срок, установленный законом для уплаты налога, и данный факт зафиксирован налоговым органом, который направил налогоплательщику требование об уплате соответствующей суммы налога и пени (см. ст. 88 НК РФ). Если налог уплачен после срока, но до обнаружения этого факта налоговым органом или до того, как налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом данных обстоятельств, то ответственность по ст. 122 не наступает, а за каждый день просрочки уплаты налога начисляется пеня, которая может быть уплачена вместе с налогом или после его уплаты (см. ст. 75 НК РФ). Аналогичным образом квалифицируется неполная уплата налога (например, в случае занижения налоговой базы в поданной налоговой декларации).

При невыполнении обязанности по перечислению налога налоговым агентом наступает ответственность по ст. 123 НК РФ.

*Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов*, заключающееся в неправомерном неперечислении (неполном перечислении) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей перечислению (ст. 123 НК РФ). Здесь необходимо иметь в виду, что налоговые агенты, согласно ст. 25 НК РФ, обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги.

Наконец, к *четвертой группе* налоговых правонарушений, как уже отмечалось, относятся те из них, которые связаны с воспрепятствованием законной деятельности налоговых администраций.

*Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест*, влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. (ст. 125 НК РФ). Диспозицией данной статьи охватываются действия, нарушающие порядок ограничения прав налогоплательщика — организации в отношении его имущества. Согласно ст. 77 НК РФ при полном аресте налогоплательщик не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владеть и пользоваться им может только с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. При частичном же аресте допускается распоряжение имуществом, но оно также как владение и пользование осуществляется с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, и составляет данное налоговое правонарушение.

*Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах*, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ (п. 1 ст. 126 НК РФ). Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации, за исключением банка, представить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа, а равно

иное уклонение от предоставления таких документов либо предоставление документов с заведомо недостоверными сведениями влечет взыскание штрафа в размере 5 тыс. руб. (п. 2 ст. 126 НК РФ). Данное нарушение заключается в игнорировании положений ст. 31 НК РФ, в соответствии с которой налоговые органы вправе требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов и сборов.

*Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу*, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб., а те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года, — 5 тыс. руб. (ст. 129<sup>1</sup> НК РФ). В данном случае имеется в виду, прежде всего, неисполнение обязанностей органами, осуществляющими регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физических лиц, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним по предоставлению налоговым органам соответствующих сведений, которые предусмотрены ст. 85 НК РФ.

*Неявка либо уклонение от явки без уважительных причин свидетеля, вызываемого по делу о налоговом правонарушении*, влечет взыскание с него штрафа в размере 1 тыс. руб. (ч. 1 ст. 128 НК РФ). Неправомерный же отказ свидетеля от дачи показаний, а равно дача заведомо ложных показаний наказываются штрафом в 3 тыс. руб. (ч. 2 ст. 128 НК РФ). В соответствии со ст. 90 НК РФ в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

*Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки* влечет взыскание штрафа в размере 500 руб. (п. 1 ст. 129 НК РФ). Дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода влечет взыскание штрафа в размере 1 тыс. руб. (п. 2 ст. 129). Согласно ст. 95—97 НК РФ указанные лица привлекаются налоговыми ор-

ганами для оказания содействия в осуществлении налогового контроля.

Помимо собственно налоговых правонарушений выделяются и их разновидности — нарушения законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу и нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Еще одна разновидность нарушений законодательства о налогах и сборах связана с перемещением товаров через таможенную границу. К их числу относятся:

- неуплата или неполная уплата сумм налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу (п. 2 ст. 122 НК РФ);
- незаконное воспрепятствование доступу должностного лица таможенного органа, проводящего налоговую проверку, на территорию или в помещение (ст. 124 НК РФ);
- несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест таможенным органом в обеспечение исполнения решений о взыскании налогов и сборов (ст. 125 НК РФ).

Что касается нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, то их также можно разделить на несколько групп, а именно:

- нарушения банками обязанностей, связанных с учетом налогоплательщиков;
- нарушения банками обязанностей по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов и решений налоговых органов, принятых в отношении счетов налогоплательщиков;
- нарушения банками обязанностей по предоставлению сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков.

**К первой группе** правонарушений относится *открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица*. Наказываются подобные действия взысканием штрафа в размере 10 тыс. руб. (п. 1 ст. 132 НК РФ). Несообщение банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организацией или индивидуальным предпринимателем влечет взыска-

ние штрафа уже в размере 20 тыс. руб. (п. 2 ст. 132). В данном случае нарушения заключаются в неисполнении банками обязанностей, связанных с учетом налогоплательщиков. Согласно ст. 86 НК РФ банки могут открывать счета организациям и индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. При этом банки обязаны сообщить об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего открытия или закрытия такого счета. Кроме того, необходимо учитывать, что при наличии решения о приостановлении операций по счетам организации, согласно п. 9 ст. 76 НК РФ, банк не вправе открывать этой организации новые счета.

**Ко второй группе** относится, прежде всего, нарушение банком установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора. Это правонарушение влечет взыскание пени в размере  $\frac{1}{150}$  ставки рефинансирования Центрального банка РФ, но не более 0,2 % за каждый день просрочки (ст. 133 НК РФ). Согласно ст. 60 НК РФ банки обязаны исполнять поручения налогоплательщиков или налоговых агентов на перечисление налогов (далее — поручения на перечисление налогов) в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды), а также решения налоговых органов о взыскании налогов за счет денежных средств налогоплательщиков или налоговых агентов в порядке очередности, установленной гражданским законодательством. Поручения на перечисление налогов должны исполняться банками в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов или решений о взыскании налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды). Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в бюджеты (внебюджетные фонды) сумму налога и уплатить соответствующие пени. Неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Центральный банк РФ, с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

*Исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента их поручений на перечисление средств другому лицу, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), влечет взыскание штрафа в размере 20 % от перечисленной суммы, но не более суммы задолженности (ст. 134 НК РФ). В соответствии со ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам в банках применяется для обеспечения исполнения решений о взыскании налогов и сборов. Приостановление операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) — организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам подлежит безусловному исполнению банком. Приостановление операций налогоплательщика (налогового агента) — организации по его счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения.*

*Неисполнение банком в установленный срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени влечет взыскание пени в размере  $\frac{1}{150}$  ставки рефинансирования Банка России, но не более 0,2 % за каждый день просрочки (п. 1 ст. 135 НК РФ).*

**К третьей группе** относится *непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в установленный срок. Данное правонарушение влечет взыскание штрафа в размере 10 тыс. руб. (п. 1 ст. 135<sup>1</sup> НК РФ). За непредставление банками по мотивированному запросу налогового органа таких справок предусмотрено взыскание штрафа в размере 20 тыс. руб. (п. 2 ст. 135<sup>1</sup>).*

Обязанность выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, предусмотрена п. 2 ст. 86 НК РФ. Такие справки должны выдаваться банками в течение пяти дней после получения мотивированных запросов налоговых органов.

### **10.3. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения**

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения, установлена законодательством об административных правонарушениях. Существенным моментом является то, что в период, предшествующий введению в действие с 1 июля 2002 г. КоАП РФ, административная ответственность, наряду с КоАП РСФСР, закреплялась в ряде иных законодательных актов и постановлений Совета Министров РСФСР об административных правонарушениях, причем с детальной фиксацией конкретных составов административных правонарушений и административных санкций за их совершение. В настоящее время КоАП РФ определен в качестве фактически единственного федерального законодательного акта, включенного в состав законодательства об административных правонарушениях (ст. 1.1). Наряду с КоАП РФ законодательство об административных правонарушениях составляют также законы субъектов РФ, устанавливающие административную ответственность.

В связи с этим из НК РФ и ряда нормативных правовых актов иного уровня исключен ряд норм, устанавливавших ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения. Составы указанных административных правонарушений включены в Особенную часть КоАП РФ. Тем не менее далеко не все составы административных правонарушений, предусмотренные действующими наряду с КоАП РФ федеральными законами, включены в него. Следовательно, важнейший принцип законодательства об административных правонарушениях, смысл которого четко выражен в вето Президента РФ на проект КоАП РФ, а именно — «в Кодексе должны быть сосредоточены все виды правонарушений, влекущих за собой ответственность в соответствии с федеральными нормативными правовыми актами», — не был соблюден.

*Единственным основанием административной ответственности* в соответствии со ст. 2.1 КоАП РФ является совершение административного правонарушения, характеризующегося всеми необходимыми юридическими признаками (противоправность,

виновность, наказуемость) и включающего в состав все предусмотренные нормой права элементы (объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона).

В соответствии со ст. 2.7 КоАП РФ лицо не может быть привлечено к административной ответственности, если оно действовало в состоянии крайней необходимости. Не подлежит также административной ответственности лицо, если во время совершения противоправных действий (бездействия) оно находилось в состоянии невменяемости (ст. 2.8 КоАП РФ).

Статья 2.9 КоАП РФ предусматривает возможность освобождения от административной ответственности при малозначительности административного правонарушения, но понятие малозначительности при этом не раскрывается. В ст. 14 УК РФ закреплено положение о том, что «не является преступлением действие (бездействие), хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного настоящим Кодексом, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности». Таким образом, критерии малозначительности в уголовном законе не установлены и зависят от степени общественной опасности деяния. В силу этого речь идет о том, что такое деяние не является преступлением и, следовательно, уголовная ответственность не наступает. КоАП РФ признает малозначительное деяние правонарушением, но предусматривает возможность освобождения от административной ответственности. Представляется, что малозначительность следует определять исходя из последствий правонарушения: незначительный размер ущерба или вреда. Поскольку ст. 2.9 предусматривает не обязанность, а возможность судьи, органа, должностного лица, уполномоченного решать дело об административном правонарушении, освободить лицо, совершившее административное правонарушение, от административной ответственности, то, соответственно, решение будет принято по усмотрению этого лица.

Нормы, включенные в гл. 15 и 16 КоАП РФ, предусматривают составы противоправного поведения, которые условно можно разделить на следующие группы:

- нарушения, заключающиеся в неисполнении налоговых обязанностей или противодействии контрольной деятельности налоговых органов;
- нарушения, заключающиеся в несоблюдении порядка работы с денежной наличностью и применении контроль-

но-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением;

- нарушения банками обязанностей, связанных с исполнением обязанностей по содействию в сборе налогов;
- нарушения, заключающиеся в несоблюдении порядка производства и оборота подакцизной продукции;
- нарушения таможенных правил.

**К первой группе** относятся следующие правонарушения.

*Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе* (ст. 15.3). Нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от пяти до 10 минимальных размеров оплаты труда (МРОТ). То же деяние, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ.

*Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации* влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 10 до 20 МРОТ (ст. 15.4).

Рассмотрение дел об административных правонарушениях, связанных с нарушением срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке или иной кредитной организации, осуществляется в судебном порядке.

*Нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации* в налоговый орган по месту учета влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от трех до пяти МРОТ (ст. 15.5).

*Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде, за исключением случаев, предусмотренных частью второй настоящей статьи*, влечет наложение административного штрафа на граждан в размере от одного до трех МРОТ; на должностных лиц — от трех до пяти МРОТ.

Непредставление должностным лицом органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц, физиче-

ских лиц в качестве индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариусом или должностным лицом, уполномоченным совершать нотариальные действия, в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде влечет наложение административного штрафа в размере от пяти до 10 МРОТ (ст. 15.6).

Субъектами указанного нарушения могут быть граждане, в том числе индивидуальные предприниматели, должностные лица юридических лиц, а также должностные лица органов, осуществляющих государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним, либо нотариус или должностное лицо, уполномоченное совершать нотариальные действия.

*Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности*, а равно порядка и сроков хранения учетных документов влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 20 до 30 МРОТ (ст. 15.11).

Объектом нарушения являются правила единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями; порядок составления и представления сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности, установленные Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. «О бухгалтерском учете», НК РФ, иными нормативными актами.

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимаются: искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10 %; искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10 %.

Под искажением в значении данной статьи следует понимать неприменение правил бухгалтерского учета, отражение в бухгал-

терской или налоговой отчетности заведомо неправильных, недостоверных данных.

*Под учетными документами* понимаются бухгалтерская отчетность, регистры бухгалтерского учета, регистры налогового учета, план счетов бухгалтерского учета, первичные учетные документы, другие документы учетной политики.

Бухгалтерская отчетность организаций состоит из: бухгалтерского баланса; учета о прибылях и убытках; приложений к ним, в частности отчета о движении денежных средств, приложения к бухгалтерскому балансу и иных отчетов, предусмотренных нормативными актами системы нормативного регулирования бухгалтерского учета; пояснительной записки; аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

К грубому нарушению правил ведения бухгалтерского учета приравниваются нарушения порядка и сроков хранения учетных документов. Срок хранения составляет не менее пяти лет.

**Ко второй группе** относится нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, выразившееся в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, а равно в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов, влечет наложение штрафа на должностных лиц в размере от 40 до 50 МРОТ, на юридических лиц — от **400 до 500 МРОТ (ст. 15.1)**.

**Третью группу** образуют следующие правонарушения:

*нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 15.4);*

*невыполнение обязанностей по контролю за соблюдением правил ведения кассовых операций (ст. 15.2);*

*нарушение порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 15.7);*

*нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса) (ст. 15.8);*

*неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (ст. 15.9);*

неисполнение банком поручения государственного внебюджетного фонда (ст. 15.10).

Ответственность за правонарушения, образующие **четвертую группу**, предусмотрена ст. 15.12 и 15.13. Ими являются:

*выпуск или продажа подлежащих маркировке товаров и продукции без маркировки;*

*уклонение от подачи декларации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции или декларации об использовании этилового спирта.*

Наконец, ответственность за правонарушения, составляющие **пятую группу**, предусмотрена нормами гл. 16 КоАП РФ «Административные правонарушения в области таможенного дела (нарушения таможенных правил)».

По делу об административном правонарушении выяснению, по общему правилу, подлежат:

- наличие события административного правонарушения;
- лицо, совершившее противоправные действия (бездействие), за которые настоящим Кодексом или законом субъекта Российской Федерации предусмотрена административная ответственность;
- виновность лица в совершении административного правонарушения;
- обстоятельства, смягчающие административную ответственность, и обстоятельства, отягчающие административную ответственность;
- характер и размер ущерба, причиненного административным правонарушением;
- обстоятельства, исключающие производство по делу об административном правонарушении;
- иные обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела, а также причины и условия совершения административного правонарушения.

В соответствии с ч. 2 ст. 26.2 КоАП РФ одним из доказательств указанных обстоятельств является протокол об административном правонарушении, иные протоколы, предусмотренные Кодексом. При составлении протокола об административном правонарушении в соответствии с ч. 3, 4, 5, 6 ст. 28.2 КоАП РФ физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении, а также иным участникам производства по делу разъясняются их права и обязанности, преду-

смотренные Кодексом, о чем делается запись в протоколе. Физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении, должна быть предоставлена возможность ознакомления с протоколом об административном правонарушении. Протокол об административном правонарушении подписывается должностным лицом, его составившим, физическим лицом или законным представителем юридического лица, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении.

При этом именно налоговая инспекция несет бремя доказывания обстоятельств, свидетельствующих о наличии состава административного правонарушения в действиях (бездействии) лица, привлекаемого к административной ответственности. Доказательства, на которые при этом ссылается налоговая инспекция, должны соответствовать критериям достоверности, относимости и допустимости.

#### **10.4. Уголовная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах**

Налоговые преступления для государств с рыночной экономикой являются типичным явлением, и поэтому для защиты от нарушений налогового законодательства за уклонение от уплаты налогов используются в том числе и меры уголовно-правового характера. В странах с развитой рыночной экономикой уголовные санкции за налоговые преступления устанавливаются нормами налогового, а не уголовного законодательства. В США уголовная ответственность установлена Кодексом внутренних государственных доходов 1954 г. (раздел 26 Свода законов США), в Германии — Положением о налогах 1977 г., во Франции — Общим кодексом о налогах 1950 г. В Российской Федерации уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов закреплена в статьях УК РФ.

Общие условия привлечения к ответственности за преступления, связанные с нарушением законодательства о налогах и сборах, соответствуют тем, которые сформулированы в ст. 3—8, 19, 20 УК РФ. В уголовном законодательстве (ст. 61—63 УК РФ) также предусматриваются обстоятельства, смягчающие или отягчающие наказание.

Применительно к налоговым преступлениям смягчающими наказанием обстоятельствами могут быть признаны следующие:

- совершение впервые преступления небольшой тяжести вследствие случайного стечения обстоятельств;
- несовершеннолетие виновного;
- беременность;
- наличие малолетних детей у виновного;
- совершение преступления в силу стечения тяжелых жизненных обстоятельств либо по мотиву сострадания;
- совершение преступления в результате физического или психического принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- совершение преступления при исполнении приказа или распоряжения;
- явка с повинной, активное содействие раскрытию преступления, изобличению других соучастников преступления и розыску имущества, полученного в результате преступления.

При назначении наказания могут учитываться в качестве смягчающих и иные обстоятельства. При этом специально определено, что в случае, когда имели место явка с повинной, содействие раскрытию преступления, изобличению других соучастников преступления и розыску имущества, полученного в результате преступления, а отягчающие обстоятельства отсутствовали, срок или размер наказания не могут превышать трех четвертей максимального срока или размера наиболее строгого вида предусмотренного законодательством наказания.

Отягчающими обстоятельствами могут являться:

- неоднократность преступлений, рецидив преступлений;
- совершение преступления в составе группы лиц, группы лиц по предварительному сговору, организованной группы или преступного сообщества (преступной организации);
- особо активная роль в совершении преступления;
- совершение преступления в условиях чрезвычайного положения, стихийного или иного общественного бедствия, а также при массовых беспорядках.

**Нарушением законодательства о налогах и сборах, содержащим признаки налогового преступления, в соответствии со ст. 14 УК РФ признается виновно совершенное в сфере налогообложения опасное деяние, запрещенное уголовным законом под угрозой наказания.** Эти нарушения характеризуются повышенной обществен-

ной опасностью, поэтому наказываются более строго по сравнению со всеми прочими.

В УК РФ содержится ряд статей, предусматривающих ответственность за налоговые и акцизные преступления. Так, *производство, приобретение, хранение, перевозка в целях сбыта или сбыт немаркированных товаров и продукции, которые подлежат обязательной маркировке марками акцизного сбора, специальными марками или знаками соответствия, защищенными от подделок, совершенные в крупном размере*, влечет ответственность по ст. 171<sup>1</sup>, а *изготовление в целях сбыта или сбыт поддельных марок акцизного сбора, специальных марок или знаков соответствия, защищенных от подделок*, — по ст. 327<sup>1</sup>.

Отдельные статьи уголовного закона предусматривают ответственность за действия, направленные против порядка налогообложения. Так, ст. 170 УК РФ содержит санкции за *умышленное занижение размеров платежей за землю, если эти деяния совершены из корыстной или иной личной заинтересованности должностным лицом с использованием своего служебного положения*, ст. 194 — за *уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица*. Данное деяние, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы, или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо обязательными работами на срок от 180 до 240 часов, либо лишением свободы на срок до двух лет. То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору или в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Уклонение от уплаты таможенных платежей признается совершенным в крупном размере, если сумма неуплаченных таможенных платежей превышает 500 тыс. руб., а в особо крупном размере — 1500 тыс. руб.

Следует иметь в виду, что Федеральным законом от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ внесены существенные изменения и дополнения в УК РФ. Законодатель отказался от конфискации имущества как вида уголовного наказания, изменив и уточнив иные виды уголовных наказаний. Так, размер штрафа не связан более

с минимальным размером оплаты труда. Уточнены многие составы преступных деяний, в том числе подверглись изменению и статьи, предусматривающие уголовную ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов (ст. 198 и 199).

Согласно ст. 198 УК РФ *уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица* путем непредставления налоговой декларации или иных документов, подача которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательной, либо путем включения в налоговую декларацию или иные документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года. То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 18 месяцев до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет.

**Примечание.** *Крупным размером* признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 300 тыс. руб., а *особо крупным размером* — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1500 тыс. руб.

Преступление считается оконченным с момента фактической неуплаты налога или сбора за соответствующий период в срок, установленный законодательством<sup>1</sup>.

Статья 199 УК РФ предусматривает ответственность за *уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации* путем непредставления налоговой декларации или иных документов, подача которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведе-

<sup>1</sup> См.: Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. В. М. Лебедев. М., 2004.

ний. Данное деяние, совершенное в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового. То же деяние, совершенное группой лиц по предварительному сговору либо в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

**Примечание.** *Крупным размером* признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1500 тыс. руб., а *особо крупным размером* — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 % подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 7500 тыс. руб.

По сравнению с ранее действовавшей редакцией ч. 2 ст. 199 УК РФ, предусматривавшей лишение свободы на срок от двух до семи лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет, законодатель установил более мягкую уголовную ответственность, введя штраф, убрав минимальный и понизив максимальный сроки лишения свободы. В то же время он отказался от так называемого «деятельного раскаяния» как основания освобождения от уголовной ответственности.

Кроме изменения ст. 198 и 199, Федеральный закон от 8 декабря 2003 г. № 162-ФЗ дополнил УК РФ составами налоговых преступлений — ст. 199' и 199<sup>2</sup>.

Статья 199' устанавливает уголовную ответственность за *неисполнение обязанностей налогового агента* по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах исчис-

лению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере, в виде штрафа в размере от 100 тыс. до 300 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо ареста на срок от четырех до шести месяцев, либо лишения свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового. То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет, либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

В статье не раскрываются способы совершения налогового преступления, однако они коррелируют с обязанностями налоговых агентов, установленными в ст. 24 НК РФ.

Как уже отмечалось, согласно п. 3 ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны:

- правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;
- в течение месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме задолженности налогоплательщика;
- вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;
- представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов.

Таким образом, рассматриваемое налоговое преступление может быть совершено любым способом, повлекшим за собой неисполнение обязанностей налогового агента. При этом неисполнение вышеуказанных обязанностей должно быть совершено налоговым агентом в своих личных интересах.

Новым видом налогового преступления является также *сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов* (ст. 199<sup>2</sup> УК РФ). Данное деяние, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем в крупном размере, наказывается штрафом в размере от 200 тыс. до 500 тыс. руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от 180 месяцев до трех лет, либо лишением свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Способ совершения указанного преступления для квалификации значения не имеет, однако его характер зависит от порядка взыскания налога и (или) сбора за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов), или его имущества, установленного НК РФ (ст. 46—48).

## Вопросы для самоконтроля

1. Что является основанием для привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства?
2. Что представляет собой ответственность за нарушения налогового законодательства?
3. Какие виды ответственности предусмотрены за нарушения законодательства о налогах и сборах?
4. Что понимается под налоговой ответственностью?
5. Какие составы налоговых правонарушений вам известны?
6. Что понимается под административной ответственностью за нарушения законодательства о налогах и сборах?
7. Что понимается под уголовной ответственностью за нарушения законодательства о налогах и сборах?
8. Какие составы нарушений законодательства о налогах и сборах предусматривает КоАП РФ?
9. Какие составы налоговых преступлений вам известны?

## **Глава XI**

# **ПРОИЗВОДСТВО ПО ДЕЛАМ О НАРУШЕНИЯХ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА. СПОСОБЫ ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ**

### **11.1. Понятие и виды производств по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах**

Под производством по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах понимается осуществляемая с соблюдением предусмотренных законодательством процедур деятельность уполномоченных органов по выявлению, предупреждению, пресечению, расследованию нарушений законодательства о налогах и сборах, привлечению виновных к ответственности, а также возмещению причиненного государству в результате их совершения ущерба.

Задачами производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах являются:

- охрана финансовых интересов государства;
- своевременное, всестороннее, полное и объективное выяснение обстоятельств каждого дела;
- рассмотрение и разрешение дел в строгом соответствии с законодательством;
- изобличение нарушителей и неотвратимое наказание виновных;
- выявление причин и условий, способствующих совершению нарушений;
- предупреждение нарушений;

- воспитание граждан в духе соблюдения законодательства о налогах и сборах;
- укрепление законности в сфере налогообложения.

Действующим законодательством предусматриваются следующие виды производств по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах:

- производство по делам о налоговых правонарушениях;
- производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу;
- производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений;
- производство по делам о налоговых преступлениях.

*Производство по делам о налоговых правонарушениях* осуществляется с соблюдением процедур, предусмотренных НК РФ, а *производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу* ведется также и в порядке, установленном таможенным законодательством.

*Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений*, осуществляется в порядке, предусмотренном КоАП РФ.

*Производство по делам о налоговых преступлениях* осуществляется в соответствии с процессуальным порядком, предусмотренным УПК РФ (ст. 10 НК РФ).

К числу органов, уполномоченных осуществлять производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, относятся:

- налоговые органы;
- таможенные органы;
- органы внутренних дел;
- судебные органы, представленные судьями, судами общей юрисдикции и арбитражными судами;
- органы принудительного исполнения, которые представлены подразделениями (службами) судебных приставов Министерства юстиции РФ и органов юстиции субъектов РФ.

Компетенция указанных выше органов в части производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах в значительной степени различается.

*Налоговые органы*, согласно ст. 31 НК РФ, вправе в установленном порядке взыскивать налоги, сборы и пени, а также предъявлять в суды иски о взыскании налоговых санкций. Статьей 23.5 КоАП РФ установлено, что налоговые органы рассматривают дела об административных правонарушениях по ст. 14.5 — в части продажи товара, выполнения работ и оказания услуг без применения контрольно-кассовых машин; ст. 15.1 — нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций; ст. 15.2 — невыполнение обязанностей по контролю за соблюдением правил ведения кассовых операций.

Рассматривать дела об административных правонарушениях от имени налоговых органов вправе:

- руководитель федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, его заместители;
- руководители территориальных органов федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, в субъектах РФ, их заместители;
- руководители территориальных органов федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области налогов и сборов, в городах, районах.

*Таможенные органы*, согласно п. 3 ст. 34 НК РФ, осуществляют в порядке, установленном таможенным законодательством, привлечение к ответственности лиц за нарушение законодательства о налогах и сборах в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ. Согласно ст. 23.8 КоАП РФ таможенные органы рассматривают дела об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 16.2—16.22. Многие из них ранее были предусмотрены ТК РФ. Это недекларирование либо недостоверное декларирование товаров и (или) транспортных средств (ст. 16.2); нарушение режима таможенного контроля (ст. 16.5); несоблюдение правил перемещения транспортных средств через таможенную границу РФ (ст. 16.7); неисполнение требований таможенного режима экспорта (ст. 16.17) и т. д. (все-го 21 состав административных правонарушений).

Рассматривать дела об административных правонарушениях от имени таможенных органов вправе:

- руководитель федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области таможенного дела, его заместители;

- начальники региональных таможенных управлений, их заместители;
- начальники таможен, их заместители;
- начальники таможенных постов — об административных правонарушениях, совершенных физическими лицами.

Следователи *органов внутренних дел* осуществляют предварительное следствие по уголовным делам о преступлениях, предусмотренных ст. ст. 170, 171<sup>1</sup>, 173 и 327<sup>1</sup>, 198, 199, 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК РФ.

*Судебные органы* осуществляют рассмотрение дел о нарушениях законодательства о налогах и сборах. Согласно п. 1—2 ст. 105 НК РФ дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами, а о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, — судами общей юрисдикции. Судья единолично правомочен рассматривать дела об административных правонарушениях в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг (гл. 15). Это, например, нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15<sup>3</sup>); нарушение сроков представления налоговой декларации (ст. 15<sup>5</sup>); незаконные сделки с ценными бумагами (ст. 15<sup>18</sup>); нарушение законодательства о банках и банковской деятельности (ст. 15<sup>26</sup>), а также правонарушения, предусмотренные ст. 15<sup>4</sup>, 15<sup>11</sup>, 15<sup>12</sup>.

*Органы принудительного исполнения*, согласно п. 3 ст. 105 НК РФ, в лице судебных приставов осуществляют исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций.

## **11.2. Производство по делам о налоговых правонарушениях**

Общий порядок осуществления производства по делам о налоговых правонарушениях, совершенных налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом, заключающийся в вынесении решений по результатам рассмотрения материалов проверок, определен в ст. 100 и 101 НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 101 по результатам рассмотрения материалов выездной налоговой проверки руководитель налогого-

вого органа или его заместитель выносит решение либо о привлечении налогоплательщика или налогового агента к ответственности, либо об отказе в привлечении к ответственности, либо при недостаточности материалов для принятия решения о привлечении к ответственности и при отсутствии оснований для отказа от привлечения к ответственности, руководитель налогового органа принимает решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

На основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения в десятидневный срок ему направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени. В нем должны содержаться 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 обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Во всех случаях требование должно содержать подробные данные об основаниях взимания налога, а также ссылку на положения закона о налогах, которые устанавливают обязанность налогоплательщика уплатить налог.

Копия решения налогового органа и требование вручаются налогоплательщику либо его представителю под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате его получения. Если указанными выше способами решение налогового органа вручить налогоплательщику (плательщику сбора) или налоговому агенту либо его представителю невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов указанных требований может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

Производство по делам о налоговых правонарушениях, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами, осуществляется в соответствии с процедурами, предусмотренными ст. 101' НК РФ. При обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении указанными лицами законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений), должностным

лицом налогового органа, так же как и в случаях, когда нарушителем является налогоплательщик, составляется акт. Порядок принятия налоговыми органами решений (постановлений) и предъявления требований, их содержание, а также порядок вручения их копий соответствует тем, которые были рассмотрены выше. Отличие заключается в том, что в требовании может содержаться указание лишь на обязанность по уплате пеней.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов указанных требований также может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом.

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента или иного лица к ответственности за совершение налогового правонарушения налоговый орган, согласно ст. 104 НК РФ, обязан предложить налогоплательщику (иному лицу) добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции. При обнаружении налоговыми органами нарушений, за которые НК РФ предусматривает меры ответственности в виде штрафных санкций, налогоплательщику предлагается добровольно уплатить суммы штрафов. Форма для предложения о добровольной уплате может быть произвольной.

В том случае, если налогоплательщик отказывается добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропустил срок уплаты, указанный в требовании, налоговый орган обращается в суд с исковым заявлением о взыскании с данного лица налоговой санкции.

В соответствии со ст. 111 и 112 НК РФ при наличии обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения, предприятие освобождается от применения к нему мер ответственности. Если имеется хотя бы одно смягчающее обстоятельство, размер налагаемых санкций уменьшается не менее чем в два раза. Отметим, что в соответствии с пп. 3 п. 112 НК РФ суд может в качестве смягчающих признать и другие обстоятельства, помимо перечисленных в НК РФ.

Согласно ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности). Как предусмотрено п. 36 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля

2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации», моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленные НК РФ порядке и сроки решения о привлечении лица к ответственности.

Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта. В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела (ст. 115 НК РФ). По мнению Высшего Арбитражного Суда РФ, налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании недоимки с организации в случае пропуска срока для принятия указанного решения в срок, установленный в отношении давности взыскания через суд недоимок с налогоплательщиков физических лиц<sup>1</sup>. Этот срок определен в п. 3 ст. 48 НК РФ. Таким образом, поскольку в п. 12 постановления указано, что шестимесячный срок для обращения налогового органа в суд с иском по взысканию недоимки с организации исчисляется с момента истечения 60-дневного срока, предусмотренного для бесспорного взыскания соответствующих сумм, то в ситуации, если налоговый орган обратится в суд по истечении полугода, суд откажет в удовлетворении требований налогового органа к организации.

Что касается пени, то их принудительное взыскание с организаций осуществляется в бесспорном порядке, а с физических лиц — в судебном (ст. 75 НК РФ). Однако из этого правила есть исключения, установленные ст. 45 НК РФ. Согласно ч. 6 п. 1 этой статьи, взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога возникла из изменения налоговым органом:

- юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;

<sup>1</sup> См.: постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации».

- юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в ходе налоговой проверки. В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска.

Такой же порядок подачи исков о взыскании налоговых санкций применяется таможенными органами в случае привлечения налогоплательщиков к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, совершенное в связи с перемещением товаров через таможенную границу (п. 4 ст. 104 НК РФ).

Штрафы за нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, также взыскиваются в порядке, аналогичном тому, который предусмотрен для взыскания санкций за налоговые правонарушения (ст. 136 НК РФ).

Законодатель предусматривает следующие категории исков, которые налоговые органы имеют право подать в суд:

- о взыскании штрафов с тех, кто нарушил налоговое законодательство;
- о признании недействительной госрегистрации фирмы или предпринимателя;
- о ликвидации фирмы;
- о досрочном расторжении договора о налоговом кредите (инвестиционном налоговом кредите);
- о взыскании с головной фирмы задолженности ее дочерних компаний перед бюджетом. Такие иски подаются, если выручка дочерней фирмы поступает на банковские счета головной. Аналогичные иски предъявляются дочерней компании, если деньги головной фирмы поступают на ее счет.

Подача налоговыми органами исков в иных случаях недопустима. Так, подача иска о признании сделок недействительными (например, в случае, когда организация подражается выполнить

работу, не имея необходимой лицензии, осуществляет деятельность, которая не разрешена уставом, и т. д.) неправомерна.

Согласно ст. 105 НК РФ дела о взыскании налоговых санкций по искам налоговых или таможенных органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством, а дела о взыскании налоговых санкций по искам к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, — судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится судебными приставами в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве.

### **11.3. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений**

Согласно п. 7 ст. 101 НК РФ в случае выявления нарушений, за которые налогоплательщики — физические лица или должностные лица налогоплательщиков — организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, должно составить *протокол об административном правонарушении*. Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении должностных лиц организаций — налогоплательщиков и физических лиц — налогоплательщиков, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с административным законодательством.

Производство по делам об административных правонарушениях — одна из сторон административно-процессуальной деятельности, осуществляемой широким кругом исполнительных органов, а также представляющих их должностных лиц (ст. 24.1 КоАП РФ).

Главная задача производства состоит в обеспечении всестороннего, полного, объективного и своевременного рассмотрения

полномочными судьями, органами и должностными лицами каждого дела об административном правонарушении с целью разрешения его в соответствии с законом. Разрешение дела находит выражение в принятии по итогам его рассмотрения мотивированного постановления о назначении административного наказания (либо в отказе от его назначения) и его исполнении. Естественно, что в процессе производства выделяются причины и условия, способствовавшие совершению административных правонарушений.

В отличие от уголовного, гражданского и арбитражного производства, каждое из которых оснащено процессуальными кодексами, производство по делам об административных правонарушениях регламентируется не АПК РФ, а нормами КоАП РФ (гл. 24-30).

Производство по делам об административных правонарушениях нацелено на разрешение административно-правовых споров, возникающих между сторонами административно-процессуальных отношений, по поводу правомерности или неправомерности применения мер административной ответственности. Причем эти споры (конфликты) разрешаются чаще всего уполномоченными на это исполнительными органами (должностными лицами).

К числу обязательных стадий административного процесса относится:

- *возбуждение дела об административном правонарушении (гл. 28 КоАП РФ);*
- *рассмотрение дела об административном правонарушении (гл. 29);*
- *вынесение постановления по делу об административном правонарушении.* Фактически — это стадия разрешения дела в точном соответствии с требованиями административно-процессуальных норм. Следует иметь в виду, что в КоАП РФ она не обозначена как самостоятельная; вынесение мотивированного постановления по делу входит в содержание стадии рассмотрения дела. Тем не менее, поскольку речь идет об издании индивидуального правового акта, имеются основания для выделения данной стадии как в наибольшей степени юридизированной;
- *исполнение постановления по делу об административном правонарушении (гл. 31 и 32).*

КоАП РФ предусматривает еще одну стадию производства, а именно — *пересмотр постановлений и решений по делам об административных правонарушениях (гл. 30)*, в рамках которой возможно опротестование или обжалование постановления о назначении административного наказания. Поскольку все здесь зависит от инициативы лица, в отношении которого применена мера административной ответственности, и прокурора, а этой инициативы может и не быть, данную стадию производства характеризуют как факультативную.

Статья 29.1 КоАП РФ устанавливает, что рассмотрение дела об административных правонарушениях как самостоятельная стадия производства представляет собой совокупность процессуальных действий, направленных на проверку и юридическую оценку фактических обстоятельств дела и принятие решения по делу. Рассмотрение дела об административном правонарушении можно разделить на несколько частей: подготовительная часть; рассмотрение дела по существу; постановление по делу об административном правонарушении и его оглашение. Каждая часть имеет свои специфические цели и задачи, но в целом для них характерны определенная самостоятельность, взаимосвязанность, логическая последовательность и завершенность.

С момента составления протокола об административном правонарушении либо составления первого протокола о применении мер обеспечения, указанных в ст. 27.1 КоАП РФ, дело об административном правонарушении считается возбужденным. Кроме того, дело об административном правонарушении считается возбужденным с момента вынесения постановления прокурором, определения о возбуждении дела об административном правонарушении при необходимости проведения административного расследования, оформления предупреждения или с момента наложения (взимания) административного штрафа на месте совершения административного правонарушения.

В соответствии с п. 1 и 3 ст. 28.1 КоАП РФ дело об административном правонарушении может быть возбуждено должностным лицом, уполномоченным составлять протокол об административном правонарушении при обнаружении им, получении из правоохранительных органов, других государственных органов, органов местного самоуправления, от общественных объединений материалов, сообщений и заявлений физических лиц, сообщений в средствах массовой информации достаточных данных,

указывающих на наличие события административного правонарушения.

Один из случаев выявления административного правонарушения указан в п. 7 ст. 101, п. 13 ст. 101<sup>1</sup> НК РФ. В соответствии с положениями указанных статей по выявленным налоговым органом нарушениям законодательства о налогах и сборах, за которые налогоплательщики — физические лица или должностные лица налогоплательщиков — организаций и иные лица подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, составляет протокол об административном правонарушении.

В протоколе, согласно ст. 26.2 КоАП РФ, фиксируются фактические данные, на основании которых судья, орган, должностное лицо, в производстве которых находится дело, устанавливают наличие или отсутствие события административного правонарушения, виновность лица, привлекаемого к административной ответственности, а также иные обстоятельства, имеющие значение для правильного разрешения дела.

Отмечается, что нормы о рассмотрении дел и применении налоговыми органами административных санкций по этим правонарушениям не соответствуют КоАП РФ. Кодекс предусматривает судебный порядок привлечения к административной ответственности за нарушения, предусмотренные ст. 15.3—15.9, рассмотренные выше. Нормы о порядке рассмотрения административных дел, установленные КоАП РФ, имеют приоритет как специальные по отношению к НК РФ и, следовательно, подлежат применению<sup>1</sup>.

Полномочия должностных лиц налоговых органов ограничены составлением протоколов об административных правонарушениях, предусмотренных ст. 15.3—15.9, 15.11 КоАП РФ. Кроме того, составлять протокол уполномочены должностные лица таможенных органов.

Указанные лица составляют протокол по результатам рассмотрения выявленных или поступивших материалов, сообщений, заявлений. Протокол составляется немедленно либо в течение двух суток после выявления совершения административного правонарушения. В течение двух суток составляется протокол,

<sup>1</sup> См.: *Савинко Т. В.* Административные правонарушения по налогам и сборам // Бухгалтерский учет. 2002. № 23.

если требуется дополнительное выяснение обстоятельств дела, данных о физическом лице или сведений о юридическом лице. В случае проведения административного расследования протокол об административном правонарушении составляется по окончании расследования. Решение о возбуждении дела об административном правонарушении и проведении расследования принимается в виде определения, а прокурором в виде постановления немедленно после выявления факта совершения административного правонарушения. Административное расследование проводится в течение одного месяца. В исключительных случаях срок продлевается вышестоящим должностным лицом не более чем на один месяц.

В соответствии с п. 1 и 3 ст. 23.1 КоАП РФ дела об административных правонарушениях в сфере налогов и сборов рассматривают мировые судьи. В случае, если производство по указанным делам осуществляется в форме административного расследования, они разбираются судьями районных судов.

По общему правилу дела об административном правонарушении рассматриваются по месту совершения либо по месту жительства нарушителя, если от него поступило такое ходатайство. В случае проведения расследования дело рассматривается по месту нахождения органа, проводившего его.

Дело об административном правонарушении рассматривается в течение 15 дней. Этот срок может быть продлен на один месяц. Срок исчисляется со дня получения лицом, правомочным рассматривать дело об административном правонарушении, протокола и других материалов дела. Днем получения следует считать дату регистрации протокола и других материалов об административном правонарушении.

Предусмотренный 15-дневный срок рассмотрения дела об административных правонарушениях распространяется также на случаи, когда было отказано в возбуждении дела об административном правонарушении либо когда оно прекращено производством, но в действиях виновного имеются признаки состава административного правонарушения.

Моментом, с которого исчисляется установленный срок рассмотрения дела об административном правонарушении, является получение судьей, уполномоченным органом, должностным лицом постановления об отказе в возбуждении уголовного дела или о прекращении уголовного дела с другими материалами об административном правонарушении.

Основанием для продления рассмотрения дела служит: поступившее ходатайство от участников производства по делу об административном правонарушении; необходимость дополнительного выяснения обстоятельств дела. Рассмотрение дела может быть продлено не более чем на один месяц. О продлении срока судья, орган, должностное лицо, рассматривающие дело, выносят мотивированное определение. Данный срок исчисляется со дня вынесения этого определения.

Согласно ст. 29.9 КоАП РФ результатом решения по делу об административном правонарушении является принятие предписания, имеющего государственно-властный характер и облекаемого в форму *постановления*. В данной форме выносят решения большинство коллегиальных органов (должностных лиц), уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях.

Постановление выносится либо о наложении административного наказания, либо о прекращении производства по делу.

В соответствии с п. 1 ст. 4.5 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении в сфере налогов и сборов не может быть вынесено по истечении одного года со дня совершения административного нарушения (при длящемся правонарушении — со дня обнаружения).

При решении вопроса о назначении судьей административного наказания одновременно может быть решен вопрос о возмещении имущественного ущерба (п. 2 ст. 29.10, п. 1 ст. 4.7 КоАП РФ).

Следует также иметь в виду, что согласно ст. 4.4 КоАП РФ, если лицо совершило несколько административных правонарушений, дела о которых рассматриваются одним и тем же органом, должностным лицом, наказание назначается в пределах только одной санкции.

Постановление по делу об административном правонарушении, вынесенное судьей, может быть обжаловано в вышестоящий суд.

Жалоба на постановление по делу об административном правонарушении подается в течение 10 суток со дня вручения или получения копии постановления и государственной пошлиной не облагается. Пропущенный срок может быть восстановлен лицом, правомочным рассматривать жалобу. Жалоба рассматривается в течение 10 суток со дня поступления ее в соответствующую

щий суд. По результатам ее рассмотрения принимается решение, которое может быть обжаловано в вышестоящем суде.

Постановления по делу об административном правонарушении и (или) последующие решения вышестоящих инстанций по жалобам на это постановление могут быть опротестованы. В соответствии с п. 16 постановления Пленума Верховного Суда РФ от 14 апреля 1988 г. № 4 «О некоторых вопросах рассмотрения судами в порядке гражданского судопроизводства жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях» (в ред. от 10 октября 2001 г., решение суда по жалобе на постановление по делу об административном правонарушении может быть обжаловано и опротестовано в кассационном порядке.

Согласно п. 1 ст. 31.9 КоАП РФ постановление о назначении административного наказания не подлежит исполнению в случае, если это постановление не было приведено в исполнение в течение года со дня его вступления в законную силу.

Постановление о привлечении к административной ответственности является исполнительным документом и направляется в организацию по месту работы должностного лица. В случае невозможности взыскания штрафа соответствующей организацией постановление направляется судьей судебного пристава-исполнителю для обращения административного взыскания на имущество, принадлежащее должностному лицу.

#### **11.4. Производство по уголовным делам о налоговых преступлениях**

По действующему законодательству расследование налоговых преступлений осуществляется в форме предварительного следствия. Как уже отмечалось выше, предварительное следствие по уголовным делам о налоговых преступлениях производится следователями органов налоговой полиции или органов внутренних дел.

Предварительное следствие начинается с возбуждения уголовного дела по факту нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащему признаки преступления.

После принятия в установленном законом порядке решения о возбуждении уголовного дела допускается производство след-

ственных действий, т. е. указанная стадия процесса, по сути, является правовой предпосылкой для осуществления расследования. Согласно ст. 146 УПК РФ в постановлении о возбуждении уголовного дела указываются:

- дата, время и место его вынесения;
- кем оно вынесено;
- повод и основание для возбуждения уголовного дела;
- пункт, часть, статья УК РФ, на основании которых возбуждается уголовное дело.

Следователь вправе возбудить уголовное дело при наличии к тому повода и оснований. Поводами к возбуждению уголовных дел о налоговых преступлениях в большинстве случаев являются: непосредственное обнаружение налоговых преступлений органами внутренних дел и сообщения налоговых органов.

В тех случаях, когда уголовно наказуемые нарушения законодательства о налогах и сборах выявляются непосредственно органами внутренних дел, они фиксируются в ходе проводимых для этих целей проверок. По результатам каждой из них составляется *акт о проверке налогоплательщика* (п. 5 ст. 36 НК РФ). На основе этого акта, а также других материалов, полученных в ходе проверки, и принимается решение о возбуждении уголовного дела следователем.

Налоговые органы при выявлении фактов уклонения от уплаты налогов в крупных и особо крупных размерах, в соответствии со ст. 9 Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции», обязаны в 10-дневный срок направлять материалы в органы внутренних дел для принятия по ним решения в соответствии с законодательством. Материалы направляются за подписью начальника налогового органа или его заместителя.

При наличии в действиях налогоплательщика признаков преступления, предусмотренного ст. 198 УК РФ, в орган внутренних дел направляются:

- акт проверки налогоплательщика налоговым органом (если проводилась) по вопросам соблюдения налогового законодательства, возражения по акту (при их наличии) и принятое решение;
- документы, содержащие сведения о том, в каком порядке и в какие сроки налогоплательщик должен был представить налоговому органу декларацию о доходах;

- документы и расчеты, на основании которых сделан вывод о включении налогоплательщиком в декларацию о доходах заведомо ложных сведений.

В случае необходимости по письменному запросу налоговый орган, направивший материал, в пятидневный срок производит разбивку доначисленных налогов по периодам платежей и сообщает ее органу внутренних дел. По мотивированному запросу органа внутренних дел налоговый орган представляет имеющиеся дополнительные документы и материалы, необходимые для принятия решения в соответствии с законодательством.

После правовой оценки поступивших материалов о нарушениях налогового законодательства орган внутренних дел принимает по ним процессуальное решение и в пятидневный срок уведомляет о нем налоговый орган. При вынесении решения об отказе в возбуждении уголовного дела орган внутренних дел при наличии соответствующего запроса налогового органа направляет ему копию постановления. В случае прекращения уголовного дела органом внутренних дел, при необходимости, в пятидневный срок направляется в налоговый орган, направивший материал, копия соответствующего постановления. В тот же срок налоговые органы уведомляются и в тех случаях, когда изменяется квалификация налоговых преступлений, а также имеет место передача уголовных дел по подследственности в другие правоохранительные органы.

В процессе расследования налоговых преступлений для получения доказательств следователь может проводить различные *следственные действия*. К их числу относятся: допрос, очная ставка, выемка, обыск, осмотр и др. Помимо этого, следователем может быть также назначена судебная экспертиза.

В ходе проведения следственного действия или непосредственно после его окончания следователем составляется *протокол*. В нем указываются: место и дата производства следственного действия, время его начала и окончания, должность и фамилия лица, составившего протокол, фамилия, имя и отчество каждого лица, участвовавшего в следственном действии, а в необходимых случаях и его адрес, содержание следственного действия и обнаруженные при его производстве существенные для дела обстоятельства. Если при производстве следственного действия применялись фотографирование, киносъемка, звукозапись либо были изготовлены слепки и оттиски следов, то в протоколе должны быть также указаны технические средства, примененные при

производстве соответствующего следственного действия, условия и порядок их использования, объекты, к которым эти средства были применены, и полученные результаты. К протоколу следственного действия прилагаются фотографические негативы и снимки, киноленты, диапозитивы, фонограммы допроса, планы, схемы, слепки и оттиски следов, выполненные при производстве следственных действий.

Протокол должен быть прочитан всеми лицами, участвующими в производстве следственного действия, при этом им разъясняется, что они вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол. Протокол подписывается следователем, допрошенным лицом, переводчиком, специалистом, понятыми и другими лицами, если они участвовали в производстве следственного действия.

*Экспертиза* представляет собой форму использования в процессе расследования специальных знаний. Как правило, по уголовным делам о налоговых преступлениях типичными являются судебно-экономические экспертизы. Однако могут также назначаться и различные криминалистические экспертизы. Признав необходимым производство экспертизы, следователь составляет об этом постановление, в котором указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта или наименование учреждения, в котором должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

В процессе расследования исключительно важное значение имеет *возмещение ущерба*, причиненного государству налоговыми преступниками. Последствием преступного нарушения налогового законодательства является ущерб, выражающийся в неполучении государством тех денежных средств, которые оно должно было получить в виде налогов, сборов и пени. Лицо, понесшее материальный ущерб от преступления, вправе при производстве по уголовному делу предъявлять к обвиняемому или лицам, несущим материальную ответственность за его действия, *гражданский иск*, который рассматривается судом одновременно с уголовным делом. От имени государства подобные иски в рамках уголовных дел предъявляются руководителями налоговых органов или прокурорами.

Лицо, осуществляющее расследование, обязано принять соответствующие меры, направленные на обеспечение гражданского иска. С этой целью следователь накладывает арест на иму-

щество обвиняемого (подозреваемого) или лиц, несущих по закону материальную ответственность за их действия, или иных лиц, у которых находится имущество, приобретенное преступным путем. Наложение ареста на имущество может быть произведено одновременно с выемкой или обыском либо самостоятельно. О наложении ареста на имущество следователь составляет мотивированное постановление.

Предварительное следствие по уголовным делам должно быть закончено не позднее, чем в двухмесячный срок, исчисляемый со дня возбуждения дела и до момента направления прокурору дела с обвинительным заключением либо до прекращения или приостановления производства по делу. Срок предварительного следствия может быть продлен соответствующим прокурором до 3—6 месяцев. Дальнейшее продление срока может быть произведено только в исключительных случаях.

### **11.5. Налоговые споры и их разрешение**

Взаимоотношения между налоговыми органами и налогоплательщиками могут приобретать конфликтный характер. В значительной степени это вызвано наличием объективных противоречий между финансовыми интересами государства, с одной стороны, и физических лиц, организаций, обязанных уплачивать налоги и сборы, — с другой. Достаточно широко распространено предъявление налоговыми органами различных претензий, в том числе обремененных в исковую форму, к налогоплательщикам и налоговым агентам относительно правильности исчисления и своевременности уплаты ими налогов и сборов. В свою очередь, лица, на которых возложена налоговая обязанность, зачастую выражают несогласие с теми или иными актами законодательства о налогах и сборах или требованиями налоговых органов и обжалуют их в установленном порядке. Юридические ситуации, в основе которых лежат указанные разногласия, принято именовать *налоговыми спорами*.

Налоговые споры являются разновидностью экономических споров, вытекающих из налоговых правоотношений, и могут быть классифицированы по различным основаниям. В частности, налоговые споры различаются по иницилирующей их стороне, по предмету, по содержанию требований, по порядку рассмотрения, по подведомственности и по подсудности.

*В зависимости от того, какая сторона инициирует налоговый спор, различают споры:*

- инициируемые налоговыми органами;
- возникающие по инициативе налогоплательщиков и налоговых агентов;
- инициируемые иными лицами.

*Налоговые органы* инициируют споры в тех случаях, когда возможность применения мер принуждения в отношении налогоплательщика, налогового агента или иного лица поставлена в зависимость от решения суда. Например, налоговыми органами предъявляются иски о взысканий налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах (пп. 16 п. 1ст. 31 НКРФ).

*По инициативе налогоплательщиков и налоговых агентов* споры возникают при их несогласии с налоговыми притязаниями государства или налоговых органов. Примером может служить предъявление налогоплательщиками исков в суд о возмещении убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц (пп. 14 п. 1 ст. 21 НК РФ).

*Иные лица* выступают инициаторами налоговых споров реже, как правило, в тех случаях, когда они возражают против каких-либо решений или действий налоговых органов. Например, банк может не согласиться с решением налогового органа о взыскании с него штрафа за нарушение порядка открытия счета налогоплательщику по ст. 132 НК РФ.

*В зависимости от предмета* налоговые споры могут быть условно разделены на две категории: 1) возникающие *по поводу возмещения ущерба*, причиненного налогоплательщикам или государству в результате нарушения норм законодательства о налогах и сборах; 2) возникающие *по поводу законности управленческих действий со стороны государственных органов*, осуществляющих налоговое регулирование и налоговый контроль<sup>1</sup>.

В отдельную категорию могут быть также выделены налоговые споры, в основе которых лежит *сомнение относительно соответствия актов законодательства о налогах и сборах Конституции РФ и друг другу*.

<sup>1</sup> См.: Петрова Г. В. Применение права в налоговых спорах. М., 1996. С. 51.

Налоговые споры могут быть также классифицированы не-  
посредственно **по содержанию требований**, предъявляемых одной  
из спорящих сторон другой. Наиболее распространенными явля-  
ются споры:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, совершивших нару-  
шения законодательства о налогах и сборах;
- о признании недействительными ненормативных актов на-  
логовых органов;
- о возмещении убытков, причиненных незаконными реше-  
ниями налоговых органов или незаконными действиями  
(бездействием) их должностных лиц.

**По порядку рассмотрения** налоговые споры подразделяются  
на те, которые рассматриваются в административном (внесудеб-  
ном) порядке и в судебном порядке.

В **административном (внесудебном) порядке** рассматриваются  
налоговые споры, возникшие в результате подачи налогопла-  
тельщиком (налоговым агентом) жалобы на незаконные реше-  
ния или действия (бездействие) налоговых органов и их должно-  
стных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему  
должностному лицу).

В **судебном порядке** рассматриваются налоговые споры, кото-  
рые возникают по искам (жалобам), подаваемым налоговыми  
органами или налогоплательщиками (налоговыми агентами) или  
иными лицами в суды.

Из числа налоговых споров, рассматриваемых в судебном  
порядке, **по подведомственности** выделяются те, которые рас-  
сматриваются судами общей юрисдикции, арбитражными суда-  
ми и Конституционным Судом РФ. **По подсудности** выделяются  
налоговые споры подсудные районным, городским судам, судам  
субъектов РФ, Верховному Суду РФ, арбитражным судам субъ-  
ектов РФ, Конституционному Суду РФ.

Действующее законодательство позволяет участникам нало-  
говых правоотношений применять административный и судеб-  
ный способы защиты нарушенных прав. При этом допускается  
одновременное их использование.

В соответствии со ст. 137 НК РФ каждый налогоплательщик  
или налоговый агент имеет право обжаловать:

- акты налоговых органов ненормативного характера;
- действия или бездействие их должностных лиц, если, по  
мнению налогоплательщика или налогового агента, такие  
акты, действия или бездействие нарушают их права.

Кроме того, могут быть обжалованы также и нормативные правовые акты налоговых органов.

*Подведомственность налоговых споров* определяется в ст. 138 НК РФ. В частности, в ней предусмотрено, что акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. При этом подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному, лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

**Судебное рассмотрение налоговых споров.** Обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, в судебном порядке производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомерных действий государственных органов и должностных лиц. Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

При объединении нескольких связанных между собой требований, из которых одни подведомственны суду, а другие — арбитражному суду, все требования подлежат рассмотрению в суде общей юрисдикции.

*Подсудность налоговых споров* определяется в соответствующих статьях гражданского процессуального и арбитражного процессуального законодательства.

По общему правилу дела, подведомственные судам общей юрисдикции, рассматриваются районными (городскими) судами. Однако республиканский, краевой, областной, городской суд, суд автономной области и суд автономного округа вправе с согласия сторон изъять любое гражданское дело из районного (городского) суда, находящегося на территории соответственно края, области, города, автономной области, автономного округа, и принять его к своему производству в качестве суда первой инстанции.

Верховный Суд РФ рассматривает по первой инстанции дела об оспаривании нормативных актов федеральных министерств и ведомств, касающихся прав и свобод граждан.

Дела, подведомственные арбитражным судам, рассматриваются арбитражными судами республик, краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов.

**Административный порядок рассмотрения налоговых споров.** Внесудебный порядок разрешения указанных споров предусматривает подачу налогоплательщиком (налоговым агентом) или иным лицом жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Преимуществами административного порядка являются его простота, оперативность рассмотрения, отсутствие уплаты пошлины, возможность определить позицию вышестоящего налогового органа, что при отрицательном результате позволит лицу, подавшему жалобу (налогоплательщику, налоговому агенту и иному лицу), основательно подготовиться к судебному рассмотрению. Используя административный способ защиты, налогоплательщик может обратиться с жалобой *в прокуратуру*, которая, несмотря на отсутствие прямого указания в НК РФ о правомочности ее как органа, рассматривающего жалобы налогоплательщиков, в соответствии с Федеральным законом от 17 января 1992 г. «О прокуратуре Российской Федерации» наделена полномочиями осуществлять надзор за соблюдением законности, в том числе и в сфере налогообложения.

Статьей 137 НК РФ право на обжалование предоставлено только налогоплательщикам и налоговым агентам. Они имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права. При этом банк не вправе обжаловать акты налоговых органов в указанном порядке, так как гл. 19 НК РФ и Регламентом рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, утвержденным приказом МНС России от 17 августа 2001 г. № БГ-3-14/290, за ним такое право не закреплено.

Срок обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц установлен ст. 139 НК РФ. Порядок исчисления сроков установлен ст. 6<sup>1</sup> НК РФ. Так, срок, исчисляемый месяцами, истекает в соответствующие месяц и число последнего месяца срока. Течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало.

Если окончание срока приходится на месяц, в котором нет соответствующего числа, то срок истекает в последний день этого месяца. В случаях, когда последний день срока приходится на нерабочий день, днем окончания срока считается ближайший следующий за ним рабочий день.

Следует отметить, что если копию решения невозможно вручить налогоплательщику либо его представителю под расписку в соответствии с п. 5 ст. 101 НК РФ, налоговый орган отправляет ее по почте заказным письмом. При этом копия решения считается полученной по истечении шести дней после ее отправки.

При определении срока обжалования действий (бездействия) должностных лиц налогового органа следует определить день, с которого указанные действия (бездействие) должностных лиц налогового органа нарушают права лица, подающего жалобу.

В соответствии со ст. 6<sup>1</sup> НК РФ срок подачи жалобы не считается пропущенным в случае отправления жалобы по почте до истечения указанного срока, независимо от того, что в налоговый орган данный документ поступил по истечении указанного срока.

В п. 2 ст. 139 НК РФ установлен *порядок восстановления срока обжалования*. В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен, соответственно, вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Таким образом, лицо, подающее жалобу с нарушением срока обжалования, должно письменно ходатайствовать о восстановлении пропущенного срока, указав основания, позволяющие, по мнению заявителя, продлить срок (например, болезнь налогоплательщика, отсутствие или временная нетрудоспособность должностных лиц организации, компетентных в вопросах, поднимаемых в жалобе, обстоятельства непреодолимой силы, вследствие которых нарушен срок, и т. п.). При этом к ходатайству в случае необходимости следует приложить документы, подтверждающие указанные обстоятельства.

Жалоба на действия (бездействие) должностных лиц подается вышестоящему должностному лицу того налогового органа, действиями (бездействием) сотрудников которого нарушены права заявителя. Подача жалобы в налоговый орган не исключает возможности обращения подавшего ее лица с аналогичной жалобой в суд.

Только в случае, если по аналогичной жалобе имеется вступившее в силу решение суда, налоговый орган не вправе принимать жалобу к рассмотрению.

По общему правилу подача жалобы в налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия.

В то же время в соответствии с п. 2 ст. 141 НК РФ, если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемые акт или действие не соответствуют законодательству РФ, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом. Отмена вышестоящим налоговым органом обжалованного в суде решения не влечет прекращения производства по делу. Дело рассматривается по существу, если иск был подан до отмены решения.

Учитывая, что НК РФ не содержит положений о приостановлении течения сроков давности, решение о приостановлении исполнения обжалуемого налогоплательщиком решения в порядке ст. 141 НК РФ должно приниматься в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

Лицо, подавшее жалобу, вправе до принятия по ней решения отозвать ее на основании письменного заявления (ст. 139 НК РФ). При этом отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в сроки, установленные п. 2 ст. 139 НК РФ.

Способ направления жалобы действующим законодательством не установлен. Следовательно, заявитель вправе направить жалобу по почте либо лично доставить в канцелярию налогового органа, в адрес которого направлена жалоба.

Все поступающие в налоговый орган жалобы подлежат обязательной регистрации в тот же день. Жалобы направляются в юридические (правовые) подразделения, на которые в соответствии с Регламентом возложена обязанность по рассмотрению указанных жалоб и подготовке решений по ним.

Лицу, подавшему жалобу, сообщается об отказе в ее рассмотрении в 10-дневный срок со дня поступления жалобы в налоговый орган с указанием мотива отказа. Отказ налогового органа (должностного лица налогового органа) в рассмотрении жалобы не исключает право заявителя (в случае соблюдения первых трех указанных оснований) повторно подать жалобу в пределах сроков, установленных для ее подачи.

Согласно п. 1 ст. 140 НК РФ жалоба налогоплательщика должна быть рассмотрена вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения. В исключительных случаях этот срок может быть продлен, например при проведении мероприятий налогового контроля, при истребовании у заявителя дополнительных документов, при направлении запросов в компетентные организации и т. п.

Организация и порядок работы комиссии по рассмотрению жалоб закреплены в п. 8 Регламента. Комиссию по рассмотрению жалоб налогоплательщиков возглавляет руководитель или заместитель руководителя налогового органа, осуществляющий оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением.

В процессе заседания комиссии обязательно ведется протокол. Он подписывается всеми лицами, участвующими в заседании, не позднее следующего после заседания дня.

Порядок принятия решения по результатам рассмотрения жалобы установлен ст. 140 НК РФ. Согласно п. 3 указанной статьи решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца со дня ее получения налоговым органом; в соответствии с п. 2 по итогам рассмотрения жалобы вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение.

Отмена акта налогового органа и назначение дополнительной проверки по существу являются удовлетворением жалобы. В то же время указанное решение свидетельствует о том, что налоговым органом не полностью исследован затронутый в жалобе

вопрос и тем самым не доказан факт нарушения лицом, подавшим жалобу, законодательства о налогах и сборах.

Дополнительная проверка назначается в рамках рассмотрения жалобы налогоплательщика (гл. 20 НК РФ), т. е. разрешения налогового спора, в отличие от налоговой проверки, проводимой в рамках налогового контроля (гл. 14 НК РФ).

В решении о назначении дополнительной проверки в целях разрешения налогового спора в соответствии с пп. 2 п. 2 ст. 140 НК РФ указывается:

- круг вопросов, подлежащих обязательному рассмотрению при проведении указанной проверки;
- налоговый орган, осуществляющий проведение указанной проверки (п. 4 письма МНС России от 5 апреля 2001 г. № ВП-6-18/274).

Решение по жалобе принимается с учетом судебной практики Высшего Арбитражного Суда РФ по рассматриваемым вопросам (п. 3 письма МНС России от 5 апреля 2001 г. № ВП-6-18/274 и пп. 6.3 Регламента).

Согласно п. 3 ст. 140 НК РФ заявителю сообщается о принятом решении по жалобе в течение трех дней со дня его принятия.

Особое значение имеет п. 6 ст. 108 НК РФ, в соответствии с которым налогоплательщик считается невиновным до тех пор, пока его вина не будет доказана и установлена вступившим в законную силу решением суда. До принятия НК РФ налогоплательщик обязан был доказать свою позицию и свои расчеты, теперь же ему вполне достаточно высказать аргументированное сомнение. Согласно ныне действующему порядку бремя доказывания факта налогового правонарушения и вины налогоплательщика лежит на налоговом органе. При этом все неустранимые сомнения в виновности налогоплательщика толкуются в его пользу. Указанные правила действуют также и в том случае, когда предприятие выступает в качестве истца.

Исковые заявления (жалобы) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами (ст. 142 НК РФ). Регламентированная законодательством деятельность государственных органов по рассмотрению налоговых споров, принятию по ним решений и их исполнению условно можно именовать *налоговым судопроизводством*.

Порядок подачи иска (жалобы) и процедура рассмотрения налогового спора могут различаться в зависимости от того, кто является инициатором спора - и налоговый орган, налогоплательщик или иное лицо — и какие требования предъявляются к другой стороне.

Согласно пп. 16 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;
- о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством РФ;
- о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;
- о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством 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 за организациями, являющимися основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий).

Действующим законодательством о налогах и сборах предусматривается предъявление исков налоговыми органами и в других случаях (ст. 48, 73, 74 НК РФ).

Исковое заявление *о взыскании налоговой санкции* с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивиду-

альным предпринимателем, — в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки. В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска в порядке, предусмотренном гражданским процессуальным и арбитражным процессуальным законодательством.

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством, а к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, — судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством.

Исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций производится в порядке, установленном законодательством об исполнительном производстве (ст. 105 НК РФ).

Порядок подачи налоговым органом иска *о ликвидации организации по основаниям, установленным законодательством* отличается рядом особенностей. Согласно ст. 61 ГК РФ организация может быть ликвидирована по решению суда в случае осуществления ею деятельности без разрешения (лицензии) либо деятельности, запрещенной законом, либо иными неоднократными грубыми нарушениями законодательства. Ликвидация может иметь место и в случае признания организации несостоятельной (банкротом). Из этого следует, что соответствующий иск о ликвидации организации может быть подан налоговым органом при наличии одного из указанных выше обстоятельств.

Налогоплательщики или налоговые агенты в соответствии со ст. 137 НК РФ вправе обжаловать в суд акты налоговых органов ненормативного характера, а также действия (бездействие) должностных лиц налоговых органов, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, они нарушают их права. Так, налогоплательщиками (плательщиками сборов) могут быть обжалованы решения:

- о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств налогоплательщика (налогового агента) — организации;

- о взыскании налога или сбора за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) — организации;
- об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или сбора;
- о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки по уплате налога или сбора;
- о приостановлении операций по счетам налогоплательщика (налогового агента) — организации;
- о наложении ареста на имущество налогоплательщика — организации;
- о направлении суммы излишне уплаченного налога на исполнение обязанностей по уплате налогов или сборов на уплату пеней или погашение недоимки;
- о привлечении налогоплательщика к ответственности.

Обжалование внутриведомственных приказов ФНС России неподведомственно арбитражному суду.

Действиями налоговых органов или их должностных лиц, нарушающими права налогоплательщиков, которые зачастую обжалуются в суд, следует признать те, которые имели место в ходе осуществления выездных налоговых проверок. Согласно ст. 193 НК РФ при проведении налогового контроля не допускается причинение неправомерного вреда налогоплательщику (налоговому агенту) или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании и распоряжении. Убытки, причиненные неправомерными действиями налоговых органов или их должностных лиц при проведении налогового контроля, подлежат возмещению в полном объеме, включая неполученную выгоду (неполученный доход). Указанное положение позволяет налогоплательщикам (налоговым агентам) предъявлять в суд соответствующие иски.

Что касается бездействия налоговых органов или их должностных лиц, нарушающего права налогоплательщиков, то таким можно признать неисполнение ими обязанностей по своевременному и полному возврату излишне уплаченных или взысканных сумм налога, сбора или пени, которые предусмотрены ст. 78 и 79 НК РФ.

Процессуальный порядок рассмотрения налоговых споров Инициированных налогоплательщиками также различается в зависимости от того, подан иск (жалоба) физическим лицом, индивидуальным предпринимателем или организацией.

Физические лица должны обращаться в суды общей юрисдикции. В большинстве своем их жалобы направлены на признание незаконными административных штрафов за нарушение законодательства о налогах и сборах. В течение 10 дней со дня вручения постановления о наложении штрафа или о взыскании в административном порядке граждане вправе обжаловать соответствующие действия административных органов или должностных лиц в суд по месту жительства. Подача жалобы приостанавливает взыскание в административном порядке. Такие жалобы рассматриваются судами в 10-дневный срок.

Физическое лицо вправе обратиться с жалобой в суд, если считает, что неправомерными действиями (решениями) государственных органов или должностных лиц, а также представлением официальной информации нарушены его права и свободы. К официальной информации в данном случае относятся сведения в письменной или устной форме, повлиявшие на осуществление прав и свобод гражданина. Жалоба может быть подана физическим лицом, права которого нарушены, или его представителем по своему усмотрению в суд по месту жительства, либо в суд по месту нахождения органа или должностного лица.

Приняв жалобу к рассмотрению, суд по просьбе физического лица или по своей инициативе вправе приостановить исполнение обжалуемого действия (решения). Подача жалобы оплачивается государственной пошлиной в установленном размере, однако суд может освободить физическое лицо от уплаты пошлины или уменьшить ее размер.

Для обращения в суд с жалобой установлен трехмесячный срок, который исчисляется со дня, когда физическому лицу стало известно о нарушении его прав. Если физическое лицо обращалось с жалобой в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, то срок, в течение которого физическое лицо может обратиться в суд, составляет один месяц со дня получения им письменного уведомления об отказе в удовлетворении жалобы или со дня истечения месячного срока после подачи жалобы, если не был получен на нее письменный ответ. Пропущенный по уважительной причине срок подачи жалобы может быть восстановлен судом. Уважительной причиной считаются любые обстоятельства, затруднившие получение информации об обжалованных действиях (решениях) и их последствиях.

Подобные жалобы рассматриваются судом по правилам гражданского судопроизводства с учетом некоторых особенностей. В частности, на государственные органы и на должностных лиц, действия (решения) которых обжалуются физическим лицом, возлагается процессуальная обязанность документально доказать законность обжалуемых действий (решений). Физическое лицо освобождается от обязанности доказывать их незаконность.

Индивидуальные предприниматели и организации должны обращаться за защитой своих прав в арбитражные суды. Процедура рассмотрения таких споров полностью подчинена положениям арбитражного процессуального законодательства.

В НК РФ установлен механизм защиты прав организаций от неправомерных действий налоговых органов. Этот механизм делает вполне реальным взыскание прямого ущерба, упущенной выгоды, а также компенсации морального вреда, причиненного, например, в результате нанесения вреда деловой репутации.

Налоговые инспекторы, допустившие неправомерные действия (бездействия) при исполнении своих служебных обязанностей, могут быть привлечены к дисциплинарной, административной, гражданско-правовой и уголовной ответственности.

В случае, когда налогоплательщик сомневается в конституционности акта законодательства о налогах и сборах, он может обратиться за защитой своих права в Конституционный Суд РФ. Это право основывается на том, что обязанность по уплате налогов является конституционной. В соответствии со ст. 125 Конституции РФ Конституционный Суд РФ проверяет конституционность применяемого или подлежащего применению закона, по жалобам на нарушение конституционных прав и свобод граждан и по запросам судов.

Правовые позиции Конституционного Суда РФ в отношении проблем налогообложения выражены в особой форме. В ходе рассмотрения дел о проверке конституционности нормативных актов о налогах и сборах Конституционный Суд РФ дает толкование конституционных норм и формулирует основные принципы налогообложения. Если нормативные акты о налогах и сборах противоречат этим принципам, он объявляет их не соответствующими Конституции РФ<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> См.: Гаджиев Г. А., Пепеляев С. Г. Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. М., 1998. С. 183.

Процедура установления конституционности актов законодательства определена в Федеральном конституционном законе от 21 июля 1994 г. «О Конституционном Суде Российской Федерации»<sup>1</sup>.

### **Вопросы для самоконтроля**

1. Что представляет собой производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах?
2. Какие виды производств по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах вам известны?
3. Каков порядок привлечения к административной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах?
4. Каков порядок привлечения к уголовной ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах?
5. Каков порядок производства по делу о налоговом правонарушении?
6. Какие стадии производства по делу о налоговом правонарушении вам известны?
7. Какие способы правовой охраны субъектов налоговых правоотношений предусмотрены российским законодательством?
8. Каков порядок обжалования действий налоговых органов в административном порядке?
9. Что представляет собой судебный порядок разрешения налоговых споров?

<sup>1</sup> СЗ РФ. 1994. № 13. Ст. 1447.

# ОСОБЕННАЯ ЧАСТЬ

## Глава XII

### СИСТЕМА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ ПО РОССИЙСКОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ

Как уже отмечалось, ст. 9 НК РФ относит к числу участников налоговых правоотношений организации и физических лиц, признаваемых налогоплательщиками (плательщиками сборов). Согласно ст. 19 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в законодательном порядке возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы.

Статья 11 НК РФ содержит определения понятий «организация», «физическое лицо», «индивидуальный предприниматель», существенно отличающиеся от определений, применяемых, например, в гражданском праве.

В налоговом праве под *организациями* понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации.

В категорию *физических лиц* налоговое законодательство включает граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства. Законодательно установлен различный правовой статус налогоплательщиков — физических лиц с целью

применения соответствующих ставок, льгот, порядка и срока уплаты, получения налогового кредита: работники, получающие доход в форме заработной платы на предприятиях и организациях; индивидуальные предприниматели; собственники движимого и недвижимого имущества; наследники имущества; правопреемники авторов произведений науки, литературы, искусства; законные представители (усыновители, опекуны) и с иными правовыми положениями.

К налогообложению привлекаются все вышеперечисленные категории физических лиц независимо от их недееспособности или ограниченной дееспособности через своих законных представителей, опекунов, попечителей, органов опеки и попечительства.

В целях налогообложения выделяется особая категория физических лиц — *индивидуальные предприниматели* — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также физические лица, самостоятельно осуществляющие на свой страх и риск деятельность, направленную на систематическое получение дохода от оказания платных услуг, и не подлежащие регистрации в этом качестве (например, частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты).

Исходя из вышеизложенного, при рассмотрении вопросов правового регулирования налогообложения различных категорий податного состава следует выделять, по меньшей мере, системы налоговых обязательств:

- организаций;
- физических лиц;
- индивидуальных предпринимателей.

Поскольку на практике исчисление и уплата налогов и сборов, относимых к различным уровням налоговой системы, существенно отличаются, необходимо подразделять обязательства соответствующих субъектов на возникающие при введении:

- федеральных налогов и сборов;
- налогов субъектов РФ (региональных налогов);
- местных налогов.

Представим систему налоговых обязательств, действующих в России с 1 января 2005 г., в виде таблиц.

**Федеральные налоги и сборы**

Налоги и сборы, взимаемые с организаций	Налоги и сборы, взимаемые с индивидуальных предпринимателей	Налоги и сборы, взимаемые с граждан, не осуществляющих предпринимательскую деятельность
Налог на добавленную стоимость		
Акцизы		
Государственная пошлина		
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов		
Налог на прибыль организаций	Налог на доходы физических лиц	
Единый социальный налог		Налог на наследование или дарение
Водный налог		
Налог на добычу полезных ископаемых		

**Региональные налоги**

Налоги и сборы, взимаемые с организаций	Налоги и сборы, взимаемые с индивидуальных предпринимателей	Налоги и сборы, взимаемые с граждан, не осуществляющих предпринимательскую деятельность
Налог на имущество организаций		
Налог на игорный бизнес		
Транспортный налог		

**Местные налоги**

Налоги и сборы, взимаемые с организаций	Налоги и сборы, взимаемые с индивидуальных предпринимателей	Налоги и сборы, взимаемые с граждан, не осуществляющих предпринимательскую деятельность
Земельный налог		
	Налог на имущество физических лиц	

Российское налоговое законодательство предусматривает возможность применения различными субъектами специальных налоговых режимов, учитывающих условия их деятельности и определяющих специфику исчисления и уплаты различных налогов.

Согласно НК РФ к специальным налоговым режимам отнесены:

- система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) (гл. 26<sup>1</sup>);
- упрощенная система налогообложения (гл. 26<sup>2</sup>);
- система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (гл. 26<sup>3</sup>);
- система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции (гл. 26<sup>4</sup>).

Из вышеизложенного следует вывод о том, что при рассмотрении порядка и условий взимания отдельных видов налогов и сборов налоговые обязательства представляется возможным объединить в системы обязательств:

- *организаций*. В совокупность данных обязательств следует включать налоги, подлежащие уплате юридическими лицами — налоговыми резидентами, иностранными юридическими лицами, их филиалами и представительствами, созданными на территории РФ;
- *физических лиц*. Речь идет об обязательствах, возникновение которых не связано с условием осуществления предпринимательской деятельности;
- *имеющих смешанный субъектный состав*.

При этом последняя группа распадается на обязательства:

- *общие* (установленные для всех категорий налогоплательщиков, т. е. организаций и физических лиц, как осуществляющих, так и не осуществляющих предпринимательскую деятельность);
- *организаций и индивидуальных предпринимателей*.

Таким образом, нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения различных категорий субъектов, следует объединять по родовому признаку в разделы и подразделы особенной части налогового права.

**Вопросы для самоконтроля**

1. Какие системы налоговых обязательств вам известны?
2. Как подразделяются типовые обязательства субъектов при введении налогов?
3. Какова система налоговых обязательств в России?
4. Какие налоговые режимы предусматривает действующее налоговое законодательство?

## **Задания для самостоятельной работы**

1. Изложите классификацию видов налоговых правоотношений в зависимости от субъектного состава и от содержания самого правоотношения.
2. Перечислите субъектный состав налоговых правоотношений.
3. Изобразите схему налоговых правоотношений и проанализируйте правовые связи между их участниками.
4. Подберите и запишите по два примера источников налогового права следующих форм: закон, кодекс, указ, постановление, инструкция, правила. Укажите, кто уполномочен принимать акты в названных формах.
5. Проанализируйте, в каком порядке применяются общие и специальные законы к налоговым правоотношениям.
6. Объясните, в чем состоит различие между структурными единицами налогового права и налогового законодательства.
7. Проанализируйте, равнозначны ли понятия «налоговое законодательство» и «налоговое право». Раскройте содержание этих понятий.
8. Назовите основные международные акты, регулирующие налоговые правоотношения, и раскройте порядок их применения.
9. Перечислите источники налогового права, проанализируйте их юридическую силу.
10. Проанализируйте, каким образом действует налоговый закон во времени и в пространстве.

11. Схематично изобразите права и обязанности налогоплательщика.
12. Рассмотрите права налоговых и таможенных органов в системе налоговых правоотношений.
13. Проанализируйте полномочия налоговых органов по осуществлению налогового контроля.
14. Изобразите схему проведения выездной налоговой проверки и проанализируйте права и обязанности проверяющих и подконтрольных субъектов.
15. Проанализируйте порядок назначения выездной налоговой проверки. Укажите, кто уполномочен принимать решение о ее назначении.
16. Объясните, в чем состоит различие в процедуре проведения выездной и камеральной налоговой проверки.
17. Проанализируйте, в каком порядке проводится инвентаризация в процессе налоговых проверок.
18. Назовите основные процессуальные действия, проводимые в процессе выездных налоговых проверок. Раскройте порядок их применения и оформления.
19. Проанализируйте, каким образом оформляется акт выездной налоговой проверки, каково его правовое значение.
20. Схематично изобразите порядок обжалования в налоговом праве.
21. Рассмотрите права налоговых органов в рассмотрении налоговых споров.
22. Проанализируйте порядок судебного обжалования действий и решений налоговых органов.
23. Проанализируйте систему налоговых обязательств физических лиц.
24. Изобразите схему налоговых обязательств организаций.

25. Проанализируйте порядок исчисления налога на добавленную стоимость при осуществлении экспортных операций.
26. Проанализируйте, в каком порядке производится исчисление налога на прибыль с организаций.
27. Раскройте сущность и порядок ведения налогового учета.
28. Назовите объекты обложения налогом на имущество предприятий.
29. Проанализируйте, каким образом осуществляется обложение акцизом операций по реализации алкогольной продукции.
30. Схематично изобразите порядок применения налоговых ставок единого социального налога адвокатами.
31. Рассмотрите порядок подачи налоговой декларации по единому социальному налогу индивидуальными предпринимателями.
32. Проанализируйте систему налоговых обязательств физических лиц.
33. Схематично изобразите систему налогов и сборов, обязательных для организаций и физических лиц.
34. Проанализируйте порядок исчисления налога на доходы физических лиц с заработной платы.
35. Поясните значение и порядок представления налоговой декларации по налогу на доходы физических лиц.
36. Раскройте сущность и порядок ведения учета доходов и расходов налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей по НДФЛ.
37. Проанализируйте, в каком порядке производится исчисление и уплата транспортного налога организациями.
38. Назовите объекты обложения налогом на имущество физических лиц.

39. Проанализируйте, каким образом осуществляется уплата таможенной пошлины при осуществлении экспортных операций.
40. Схематично изобразите порядок применения единого сельскохозяйственного налога.
41. Проанализируйте порядок перехода на уплату единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности индивидуальными предпринимателями.

## Литература

*Бартенев С. А.* Экономические теории и школы (история и современность). Курс лекций. М., 1996.

*Блауг М.* Экономическая мысль в ретроспективе / Пер. с англ. М., 1994.

*Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н.* Виды налоговых правонарушений: теория и практика применения. Екатеринбург. 2004.

*Брызгалин А. В., Берник В. Р., Головкин А. Н., Демешева Е. В.* Налоговый учет. Анализ взаимодействия и противоречий налогообложения и бухгалтерского учета. М., 1997.

*Бутаков Д. Д.* Основы мирового налогового кодекса // Финансы. 1996. № 8.

*Гаджиев Г. А., Пенелеев С. Г.* Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учебное пособие. М., 1998.

*Горбунов Л.* Оффшорный бизнес и создание компаний за рубежом / Под ред. Р. Юлдашева. М., 1995.

*Горбунова О. И.* и др. Бюджетное право России. М., 2002.

*Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Финансовое право России. М., 2000.

*Грачева Е. Ю., Соколова Э. Д.* Налоговое право: вопросы и ответы. М., 2001.

*Грисимова Е. Н., Макарова О. А., Ильюшихин И. Н.* Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая. Схемы. Пояснения. Комментарии, / Под ред. Н. М. Голованова. СПб., 1999.

*Гуреев В. И.* Российское налоговое право. М., 1997.

*Денисов Д.* Налоговые вычеты, льготы и порядок их предоставления // Налоги. 2000. Вып. 2.

*Дмитриенко Т. М., Чаадаев С. Г.* Судебная (правовая) бухгалтерия: Учебник. М., 1998.

*Евстигнеев Е. Н.* Основы налогообложения и налогового права: Учебное пособие. М., 1999.

*Завидов Б. Д., Попов И. А., Сергеев В. И.* Уклонение от уплаты налогов. М., 2001.

*Ильичева М. Ю.* Налоговое право в вопросах и ответах: Учебное пособие. М., 2002.

*Кашин В. А.* Налоговые соглашения России. Международное налоговое планирование для предприятий. М., 1998.

*Кейнс Дж.* Общая теория занятости, процента и денег. М., 1978.

*Клирикова Т. В., Кузнецова И. Г., Шевченко А. В.* Налоговые споры глазами судьи. СПб., 2002.

*Козырин А. И.* Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.

Комментарий к Кодексу Российской Федерации об административных правонарушениях / Под ред. Ю. М. Козлова. М., 2002.

Комментарий к Налоговому кодексу РФ, части второй (постатейный) / Сост. А. Б. Борисов. М., 2000.

Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации / Отв. ред. В. М. Лебедев. М., 2004.

Комментарий к Уголовному кодексу Российской Федерации. 2-е изд., перераб. и доп. / Отв. ред. А. И. Рарог. М., 2004.

*Крохина Ю. А.* Бюджетное право и российский федерализм. М., 2002.

*Куприянов А. А., Бабаев Б. М.* Уклонение от уплаты налогов // Российская юстиция. 1996. № 12.

*Кучеров И. И., Судаков О. Ю., Орешкин И. А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах / Под ред. И. И. Кучерова. М., 2001.

*Кучеров И. И.* Бюджетное право России. Курс лекций. М., 2001.

*Кучеров И. И.* Налоговые преступления. М., 1997.

*Лопашенко Н. А.* Преступления в сфере экономической деятельности. Ростов н/Д, 1999.

Михалев В. В., Даньков А. П., Касютина Р. В. О квалификации налоговых преступлений и правонарушений // Налоговый вестник. 2000. № 9.

Налоги и налоговое право: Учебное пособие / Под ред. А. В. Брызгалина. М., 1997.

Налоги: Учебное пособие / Под ред. Д. Г. Черника. М., 2000.

Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2000.

Налоговое расследование: Учебник / Под ред. Ю. Ф. Кваши. М., 2000.

Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть первая: Постатейный комментарий / Под ред. В. И. Слома. М., 1998.

Научно-практический комментарий к части первой Налогового кодекса РФ. М., 2000.

Основы налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 1995.

Петрова Г. В. Налоговое право: Учебник. М., 1999.

Пискотин М. И. Советское бюджетное право (основные проблемы). М., 1971.

Поролло Е. В. Налоговый контроль: принципы и методы проведения. М., 1996.

Селигман Б. Основные теории современной экономической мысли / Пер. с англ. М., 1968.

Соловьев И. Н. Уголовная ответственность за уклонение от уплаты налогов и страховых взносов // Главбух. 1999. № 20.

Солюс Г. Л. Налоги в системе государственно-монополистического капитализма. М., 1964.

Стартов Ю. Нарушения налогового законодательства и юридическая ответственность. Воронеж, 1995.

Староверова О. В. Налоговое право: Учебное пособие для вузов / Под ред. М. М. Рассолова, Н. М. Коршунова. М., 2001.

Стиглиц Дж. Ю. Экономика государственного сектора / Пер. с англ. М., 1997.

Тимошина Т. М. Экономическая история России: Учебное пособие. М., 1998.

Тюнин В. И. О «длящихся» и «продолжаемых» преступлениях в сфере экономической деятельности // Журнал российского права. 2001. № 1.

Финансовое право: Учебник / Отв. ред. Н. И. Химичева. М., 2001.

Финансовое право: Учебник / Под ред. О. Н. Горбуновой. М., 2001.

Финансовое право: Учебник / Под ред. Н. Д. Эриашвили. М., 2000.

Финансовое право: Учебное пособие / Под ред. М. М. Рассолова. М., 2001.

Финансы/Под ред. В. М. Родионовой. М., 1995.

Финансы, денежное обращение и кредит: Учебник / Под ред. В. К. Сенчагова, А. И. Архипова. М., 1999.

Цыпкин С. Д. Правовое регулирование налоговых отношений в СССР. М., 1955.

Черник Д. Г. Налоги в рыночной экономике. М., 1997.

Черник Д. Г. Проблемы налогообложения на современном этапе // Налоги в рыночной экономике. М., 1993.

Шапалов И. С. Шур Д. Л. Налоговый кодекс РФ (часть первая). Арбитражная практика и комментарии. М., 2002.

Шаталов С. Д. Комментарий к Налоговому кодексу части первой (постатейный). М., 1999.

Щекин Д. М. Судебная практика по налоговым спорам. М., 2003.

Эрделевский А. М. Комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации (постатейный). М., 2000.

Юткина Т. Ф. Налоги и налогообложение: Учебник. М., 2001.

Ялбулганов А. А. Финансовое право России. М., 2001.

# Оглавление

<b>Введение</b> . . . . .	<b>3</b>
<b>Список принятых сокращений</b> . . . . .	<b>4</b>
<b>Глава I. ПОНЯТИЕ И СОЦИАЛЬНО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ СУЩНОСТЬ НАЛОГООБЛОЖЕНИЯ</b> . . . . .	<b>5</b>
1.1. Возникновение и развитие налогообложения . . . . .	5
1.2. История и тенденции развития отечественной налоговой системы. . . . .	10
1.3. Роль налогообложения в социально-экономической жизни страны . . . . .	16
<b>Глава II. ПОНЯТИЕ И ВИДЫ НАЛОГОВ</b> . . . . .	<b>21</b>
2.1. Понятие налога и иных обязательных платежей . . . . .	21
2.2. Классификация налогов . . . . .	28
<b>Глава III. НАЛОГОВАЯ СИСТЕМА</b> . . . . .	<b>34</b>
3.1. Понятие и принципы построения налоговой системы . . . . .	34
3.2. Система налогов и сборов в Российской Федерации. . . . .	42
<b>Глава IV. НАЛОГОВОЕ ПРАВО И НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ</b> . . . . .	<b>47</b>
4.1. Понятие, предмет и метод налогового права . . . . .	47
4.2. Система, принципы и источники налогового права . . . . .	50
4.3. Вопросы международного налогового права . . . . .	58
4.4. Налоговое право как система научного знания и учебная дисциплина . . . . .	62
4.5. Понятие, содержание и особенности налоговых правоотношений. . . . .	70

<b>Глава V. СИСТЕМА И ПРАВОВОЕ ПОЛОЖЕНИЕ</b>	
<b>УЧАСТНИКОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ . . .</b>	<b>73</b>
5.1. Участники налоговых правоотношений, их классификация. . . . .	73
5.2. Правовое положение налогоплательщиков. . . . .	79
5.3. Налоговые агенты. . . . .	92
5.4. Федеральная налоговая служба. . . . .	93
5.5. Федеральная таможенная служба и ее территориальные подразделения. . . . .	97
5.6. Деятельность финансовых органов в налоговой сфере. . . . .	99
<b>Глава VI. НАЛОГОВЫЙ ЗАКОН. . . . .</b>	<b>104</b>
6.1. Порядок введения в действие налогового закона. . . . .	104
6.2. Действие налогового закона во времени и в пространстве. . . . .	108
6.3. Понятие и правовое значение элементов закона о налоге. . . . .	111
6.4. Правовые основы и порядок предоставления налоговых льгот. . . . .	117
6.5. Зоны льготного налогообложения (оффшоры). . . . .	130
<b>Глава VII. НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ</b>	
<b>И ЕЕ ИСПОЛНЕНИЕ . . . . .</b>	<b>135</b>
7.1. Понятие налоговой обязанности и порядок ее исполнения. . . . .	135
7.2. Последствия неисполнения налоговой обязанности. . . . .	139
7.3. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности. . . . .	142
7.4. Принудительное исполнение налоговой обязанности. . . . .	148
7.5. Зачет (возврат) излишне взысканного налога (сбора) и пени. . . . .	153
<b>Глава VIII. КОНТРОЛЬ И НАДЗОР В НАЛОГОВОЙ СФЕРЕ . . . . .</b>	<b>157</b>
8.1. Понятие налогового контроля, его формы, методы и виды. . . . .	157
8.2. Система и контрольные полномочия налоговых органов. . . . .	167

8.3. Контрольные полномочия в налоговой сфере органов внебюджетных фондов . . . . .	174
8.4. Полномочия органов МВД России в налоговой сфере. Взаимодействие органов внутренних дел и налоговых органов. . . . .	178
8.5. Прокурорский надзор за соблюдением налогового законодательства. . . . .	184
<b>Глава IX. ПОРЯДОК ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ НАЛОГОВОГО КОНТРОЛЯ. . . . .</b>	<b>186</b>
9.1. Направления налогового контроля. Учет налогоплательщиков . . . . .	186
9.2. Понятие и общие правила проведения налоговых проверок . . . . .	190
9.3. Выездная налоговая проверка. . . . .	193
9.4. Камеральная проверка. . . . .	212
9.5. Контроль за правильностью применения контрольно-кассовой техники при осуществлении денежных расчетов с населением. . . . .	216
<b>Глава X. ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА НАРУШЕНИЯ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ . . . . .</b>	<b>222</b>
10.1. Понятие и виды ответственности за нарушения законодательства о налогах. . . . .	222
10.2. Ответственность за налоговые правонарушения . . . . .	226
10.3. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения. . . . .	239
10.4. Уголовная ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. . . . .	245
<b>Глава XI. ПРОИЗВОДСТВО ПО ДЕЛАМ О НАРУШЕНИЯХ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА. СПОСОБЫ ПРАВОВОЙ ОХРАНЫ СУБЪЕКТОВ НАЛОГОВЫХ ПРАВООТНОШЕНИЙ. . . . .</b>	<b>252</b>
11.1. Понятие и виды производств по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах . . . . .	252
11.2. Производство по делам о налоговых правонарушениях . . . . .	255

11.3. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений . . . . .	260
11.4. Производство по уголовным делам о налоговых преступлениях . . . . .	266
11.5. Налоговые споры и их разрешение. . . . .	270
<b>Глава XII. СИСТЕМА НАЛОГОВЫХ ОБЯЗАТЕЛЬСТВ</b>	
<b>ПО РОССИЙСКОМУ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВУ . . . . .</b>	<b>285</b>
<b>Задания для самостоятельной работы. . . . .</b>	<b>290</b>
<b>Литература . . . . .</b>	<b>294</b>

**Александр Игоревич Землин**

## **Налоговое право**

Учебник

Редактор *Е. Ф. Григораиш*

Корректор *Л. П. Сидорова*

Компьютерная верстка *И. В. Кондратьевой*

Оформление серии *Р. Остроумова*

Сдано в набор 29.03.2005. Подписано в печать 25.05.2005. Формат 60х90/16.

Гарнитура «Таймс». Усл. печ. л. 19. Уч.-изд. л. 18,7.

Печать офсетная. Бумага типографская № 2. Тираж 5000 экз.

Заказ № 3234.

ЛР № 071629 от 20.04.98

Издательский Дом «ФОРУМ»

101831, Москва — Центр, Колпачный пер., д. 9а

Тел./факс: (095) 925-32-07, 925-39-27

E-mail: forum-books@mail.ru

ЛР № 070824 от 21.01.93

Издательский Дом «ИНФРА-М»

127214, Москва, Дмитровское ш., 107

Тел.: (095) 485-76-18; 485-71-77

Факс: (095) 485-53-18

E-mail: books@infra-m.ru

Http://www.infra-m.ru

Отпечатано с готовых диапозитивов издательства  
на ОАО "Тверской полиграфический комбинат"

170024, г. Тверь, пр-т Ленина, 5. Телефон: (0822) 44-42-15

Интернет/Home page -www.tverpk.ru Электронная почта (E-mail) -sales@tverpk.ru

# КНИГИ

*mi*  
ФОРУМ

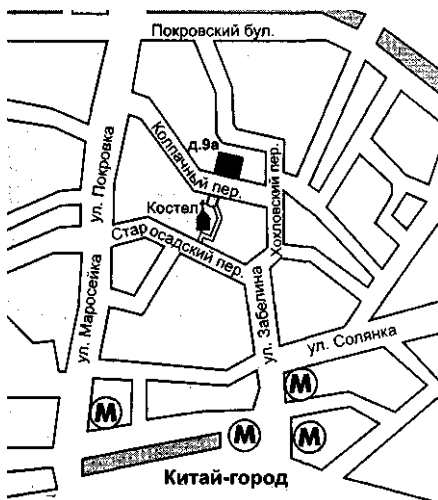
Издательского Дома «ФОРУМ»

право  
экономика  
психология  
педагогика  
•  
техническая  
литература  
•  
информационные  
и компьютерные  
технологии

УЧЕБНИКИ  
для вузов,  
техникумов,  
колледжей и лицеев  
ПОСОБИЯ  
для поступающих  
В ВУЗЫ  
СПРАВОЧНАЯ  
ЛИТЕРАТУРА

Приглашаем к сотрудничеству

ПО ВОПРОСАМ ПРИОБРЕТЕНИЯ  
ЛИТЕРАТУРЫ И  
ПРЕДЛОЖЕНИЯМИ  
ПО ИЗДАНИЯМ  
ПРОСИМ ОБРАЩАТЬСЯ  
ПО АДРЕСУ:  
101831, Г. МОСКВА-ЦЕНТР,  
КОЛПАЧНЫЙ ПЕР., 9А.  
ТЕЛ/ФАКС (095) 925-32-07,  
ТЕЛ. (095) 925-39-27,  
E-MAIL: [FORUM-BOOKS@MAIL.RU](mailto:FORUM-BOOKS@MAIL.RU)



# **ИЗДАТЕЛЬСКИЙ ДОМ «ФОРУМ»**

**предлагает книги по Специальности 0600  
ЭКОНОМИКА И УПРАВЛЕНИЕ**

**Вся учебная литература соответствует государственным  
образовательным стандартам и имеет гриф  
Министерства образования РФ**

- Баринов В. А.* Бизнес-планирование. 272 с.  
*Блинова Т. В.* Основы бухгалтерского учета. 2-е изд. 224 с.  
*Блинова Т. В., Журавлев В. Н.* Бухгалтерский учет. 2-е изд. 256 с.  
*Волконогова О. Д., Зуб А. Т.* Стратегический менеджмент. 256 с.  
*Захарьин В. Р.* Теория бухгалтерского учета. 2-е изд. 272 с.  
*Захарьин В. Р.* Менеджмент на предприятиях агропромышленного комплекса. 176 с.  
*Канке А. А., Кошечая И. П.* Анализ финансово-хозяйственной деятельности предприятия. 288 с.  
*Климович В. П.* Финансы, денежное обращение и кредит. 240 с.  
*Кнышова Е. Н.* Менеджмент. 272 с.  
*Кнышова Е. Н., Панфилова Е. Е.* Экономика организации. 336 с.  
*Кудина М. В.* Финансовый менеджмент. 256 с.  
*Ломакин А. Л., Морозкин В. А.* Компьютерные деловые игры по экономике и управлению. 144 с. Прилагается компакт-диск.  
*Океанова З. К.* Основы экономической теории. 272 с.  
*Самохвалова Ю. Н.* Бухгалтерский учет. Практикум. 2-е изд. 240 с.  
*Слагода В. Г.* Экономическая теория. 2-е изд. 304 с.  
*Слагода В. Г.* Экономическая теория. Рабочая тетрадь. 144 с.  
*Стародубцева Е. Б.* Основы банковского дела. 256 с.  
*Худолеев В. В., Карагод В.С.* Налоги и налогообложение. 288 с.

**По вопросам приобретения литературы и с предложениями  
по изданиям просим обращаться по адресу:**

**101831, г. Москва-Центр, Колпачный пер., 9а.  
Тел./факс: (095) 925-32-07, тел.: (095) 925-39-27.  
e-mail: forum-books@mail.ru**