НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:
1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.
Тематика любая:
НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика,
техника, право, менеджмент,
финансы, биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ,
ДИССЕРТАЦИИ:
полные тексты в электронной
библиотеке
www.учебники.информ2000.рф.

нуться в каталог книг по налогам
раво.информ2000.рф/nalog/nalog.htm

НАЛОГОВОЕ ПРАВО

УЧЕБНОЕ ПОСОБИЕ

М.О. КЛЕЙМЕНОВА

довано Общественным советом содействия
шению качества высшего образования

Серия удостоена в номинации "Лучший издательский проект"
на IV Общероссийском конкурсе учебных изданий
для высших учебных заведений
"Университетская книга - 2008"

Печатается по решению Ученого совета
Московского финансово-промышленного университета "Синергия"

Ответственный редактор серии -
член корреспондент Российской академии образования,
доктор экономических наук, профессор Ю.Б. РУБИН

Клейменова Марина Олеговна, кандидат юридических наук по специальностям: 12.00.14 административное право, финансовое право, информационное право; 12.00.03 гражданское право, предпринимательское право, семейное право, международное частное право. Имеет два высших образования: юридическое (квалификация - юрист) и экономическое (квалификация - экономист-менеджер).

С 2001 г. - практикующий юрист в судах общей юрисдикции и арбитражных судах. Специалист в области гражданско-правовых и финансово-правовых дисциплин. Сфера научных интересов - гражданское и арбитражное судопроизводство. Имеет многочисленные научные и учебные публикации.

С 2005 г. преподает в различных вузах г. Москвы.

ВВЕДЕНИЕ

За деньги нельзя купить только одну вещь - бедность.
Для этого нужны налоги.

Герман Греф

В настоящее время для студентов юридических специальностей многих высших учебных заведений читаются учебные курсы, в которых рассматриваются проблемы налогообложения. Вопросы налогообложения изучаются также и в других смежных дисциплинах. Написаны ряд учебников и учебных пособий, а также большое количество различных брошюр и книг, научных статей, содержащихся в универсальных и специализированных периодических изданиях.

Основная трудность изучения курса "Налоговое право" состоит в его динамичности. Налогообложение в России в последние годы меняется постоянно и кардинально. Каждую неделю публикуются новые нормативные документы и материалы по порядку исчисления и уплаты налогов. Поэтому юрист, выбравший своей специализацией налогообложение, должен уметь быстро реагировать на частые и многочисленные дополнения и изменения действующего законодательства.

Особое внимание обратите, пожалуйста, на "Российскую газету". День публикации федеральных законов по налогообложению в этой газете считается днем их официальной публикации.

Дисциплина "Налоговое право" входит в состав цикла специальных юридических дисциплин. Налоговое право является подотраслью финансового права и регулирует налоговые отношения, принципы и нормы налогового права, юридическую конструкцию налога и сбора, исполнение налоговой обязанности, налоговый контроль, налоговые споры и защиту прав налогоплательщиков и т.д.

Настоящее учебное пособие охватывает все основные темы курса "Налоговое право". Основой изучения данного курса является налоговое законодательство, включающее Конституцию Российской Федерации, Налоговый кодекс Российской Федерации, состоящий из двух частей, а также федеральные законы и федеральные конституционные законы и международные договоры.

Финансовое право является отраслью российского права и включает в себя ряд подотраслей, таких как бюджетное право, банковское право, налоговое право и страховое право.

https://право.информ2000.рф
Бесплатная электронная библиотека по экономике и праву: книги, диссертации, дипломы

Налоговое право - это подотрасль финансового права, представляющая собой систему юридических норм, устанавливающих виды налогов и сборов в государстве, порядок их взимания, а также регулирующих иные отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговое право - это совокупность официально принятых, законодательно закрепленных юридических норм, устанавливающих виды налогов, порядок их взимания, а также отношения, связанные с возникновением, изменением и прекращением налоговых обязательств.

Для успешного освоения курса студент должен владеть базовыми правовыми понятиями, обладать базовыми знаниями по курсам: "Административное право", "Финансовое право", "Гражданское право", "Гражданское процессуальное право", "Арбитражное процессуальное право", "Правовое регулирование банковской деятельности".

Учебное пособие рассчитано главным образом на студентов и аспирантов юридического факультета и тех, кто намерен посвятить себя работе в сфере налогообложения. Однако представляется, что данная работа будет интересна также всем, кто желает получить более полное представление о налогообложении в России.

Принятые сокращения

АПК РФ - Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации
ГК РФ - Гражданский кодекс Российской Федерации
ГПК РФ - Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации
ЗК РФ - Земельный кодекс Российской Федерации
НК РФ - Налоговый кодекс Российской Федерации
УК РФ - Уголовный кодекс Российской Федерации

Глава 1. ОСНОВЫ ПРАВОВОГО РЕГУЛИРОВАНИЯ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ

1.1. Генезис налогового права

1.1.1. Возникновение и развитие налогообложения

Появление налогов уходит в глубокую древность, а сама история налогообложения насчитывает тысячелетия. С момента возникновения государства и разделения общества на классы в то время, когда нарождающиеся государственные механизмы первобытного общества потребовали финансирования, необходимым звеном выступил налог.

Английский экономист С. Паркинсон писал: "Налогообложение старо, как мир, и его начальная форма возникла, когда какой-нибудь местный вождь перегораживал устье реки, место слияния двух рек или горный перевал и взимал плату за проход с купцов и путешественников" <1>.

<1> Паркинсон С. Закон и доходы. М.: Интерконтакт, 1992. С. 14 - 15.

Действительно, с незапамятных времен налог выступал в качестве обязательного и безвозмездного платежа и тем самым являлся источником образования финансов в государстве. Первоначальные налоги не являлись системными платежами и взимались, как правило, в натуральной форме. Налоги уплачивались продовольствием, фуражом, снаряжением для армии, а также в виде барщины. Денежную форму налоги стали принимать с момента появления первых денежных единиц и с развитием товарно-денежных отношений.

В. Пушкарева в истории возникновения и развития налогообложения выделяет три следующих периода <1>:

<1> Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 17.

Первый период развития налогообложения включает в себя хозяйственные системы древнего мира и средних веков. К отличительным особенностям данного периода относятся неразвитость и случайный характер налогов. Именно на этом этапе налоги и механизмы их взимания возникают в зачаточном состоянии.

К обязательным платежам древнего мира относились так называемые квазиналоги наряду с другими источниками государственных доходов, такими как: военная добыча, домены (доходы от государственного имущества), регалии (отдельные отрасли производства и виды деятельности, изъятые в пользу государства). Квазиналоги являлись переходной ступенью к налогам.

Первой налоговой системой мира, которая находит отражение в современном налогообложении,

считается налоговая система **Древнего Рима**. На ранних этапах развития Римского государства налоговые механизмы использовались исключительно для финансирования военных действий. Граждане Рима облагались налогами в соответствии со своим достатком на основании заявления о своем имущественном состоянии и семейном положении (прообраз декларации о доходах). Определение суммы налога (ценз) проводилось специально избранными чиновниками <1>.

<1> Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 17.

В IV - III вв. до н.э. развитие налоговой системы привело к возникновению как общегосударственных, так и местных (коммунальных) налогов. Развитие государственных институтов Рима объективно привело к проведению императором Августом Октавианом (63 г. до н.э. - 14 г. н.э.) кардинальной налоговой реформы, в результате которой появился самый первый всеобщий денежный налог, так называемый **трибут**. В это же время в Риме появились специальные органы, которые были наделены функциями по осуществлению контроля за налогообложением.

После проведения налоговой реформы в Риме появились такие виды налогов, как:

- налог на рабов;
- налог на недвижимость;
- налог на скот;
- налог с оборота - 1%;
- налог с оборота при торговле рабами - 4% и др.

Второй период развития налогообложения (конец XVII - начало XVIII вв.) характеризуется развитием европейской государственности. В данный период в европейских государствах налоги носили характер разовых изъятий, причем периодически парламенты государств предоставляли правителям полномочия по взиманию тех или иных видов налогов. Налоги становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства. В данный период налоги начинают подразделяться на прямые и косвенные. На первом месте в системе налогообложения стоят акцизы, которые взимались со всех товаров, ввозимых в государство или вывозимых и него. На втором месте находятся подушный и подоходный налоги.

В этот период во многих европейских государствах появляются отдельные законы, регулирующие вопросы налогообложения. Так, в Англии в "Великой хартии вольностей" (1215) было впервые установлено, что налоги вводятся только с согласия нации: "Ни щитовые деньги, ни пособия не должны взиматься в королевстве нашем иначе, как по общему совету королевства нашего" <1>. Данный принцип был повторен и в 1648 г., а в 1689 г. Билль о правах окончательно закрепил за представительными органами власти право утверждать все государственные расходы и доходы.

<1> Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран / Под ред. З. Черниловского. М., 1984. С. 98.

Позже борьба североамериканских колоний Англии за независимость (1775 - 1783) была во многом обусловлена принятием английским парламентом закона о гербовом сборе (1763), который затрагивал интересы почти каждого жителя колоний, так как налогами облагались вся коммерческая деятельность, судебная документация, периодические издания и т.д. Начало непосредственных военных действий восставших историки относят к эпизоду так называемого **Бостонского чаепития** (1773), когда английское правительство предоставило Ост-Индской компании право беспошлинного ввоза чая в североамериканские колонии. Таможенные льготы фактически поставили эту компанию вне конкуренции и нанесли серьезный удар по позициям местных торговцев. В декабре 1773 г. группа колонистов проникла на прибывшие в Бостонский порт английские корабли и выбросила в море большую партию чая, что обострило конфликт между метрополией и колониями <1>.

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

Параллельно с развитием государственного налогообложения формируется и научная теория налогообложения, основоположником которой является шотландский экономист и философ Адам Смит (1723 - 1790). В своей работе "Исследование о природе и причинах богатства народов" (1776) он впервые сформулировал принципы налогообложения, дал определение налоговым платежам, обозначил их место в финансовой системе государства, а также определил, что налоги для плательщика есть показатель свободы, а не рабства <1>.

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

Третий период развития налогообложения берет свое начало с XIX в., и, как бы это ни казалось

странным, в данный период происходит уменьшение количества налогов. Однако, как отмечает В. Пушкарева, венцом финансовой науки явились налоговые реформы, проведенные после Первой мировой войны, полностью обоснованные научными принципами налогообложения. Именно тогда была заложена конструкция современной налоговой системы, в которой прямые налоги, и прежде всего индивидуальный подоходно-прогрессивный налог, заняли ведущее место <1>.

<1> Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов. М.: ИНФРА-М, 1996. С. 74.

Налоговый контроль при Вильгельме I. Прусский король Вильгельм Фридрих I, правивший с 1713 по 1740 г., введя налог на ношение париков, активно применял "блицпроверки": контролеры вторгались в дома и срывали с господских голов парики, чтобы проверить наличие марки об уплате <1>.

<1> Брызгалин А.В. Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. 2011. N 2. С. 183.

В споре между Россией и Японией за Курилы используются "налоговые" доводы.

С одной стороны, понятно, что Курильские острова с 1945 г. - это территория России. Но споры продолжаются. И многое в споре будет зависеть от ответа на вопрос том, кто появился на Южных Курилах и, в частности, на Кунашире раньше - русские или японцы. Вопрос этот до сих пор стоит довольно остро и является камнем преткновения в отношениях между двумя странами. По японским источникам, русские прибыли на остров позднее, чем на другие острова. Однако даже на момент появления русских казаков Кунашир, скорее всего, не был официальной территорией Японии, здесь проживали свободные местные племена - "мохнатые" (так называли айнов). В 1755 г., по свидетельству одного из якутских князей Сторожея, айны платили ясак и таким образом признавали владычество над собой России и, соответственно, свое подданство стране. Если кто не знает, ясак - это натуральный налог, которым облагались некоренные народы Российской империи, занимавшиеся охотничьим промыслом в Поволжье и Сибири. Таким образом, одним из доказательств первенства России над территориями Кунашира является именно "налоговая" история <1>.

<1> Брызгалин А.В. Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. 2011. N 9. С. 185.

1.1.2. Развитие налогообложения в России

Рассматривая налогообложение в России, необходимо отметить, что первые налоги в нашем государстве появились в конце IX в. в Древней Руси. В данный период в Древнерусском государстве существовали подданные отношения, и в качестве основного налога выступали поборы в княжескую казну - "дань".

Н.П. Кучерявенко подданные отношения Древней Руси разбивает на несколько этапов. К первому этапу относится формирование института податей славянских племен. Податные отношения этого периода были случайными, несистемными, поэтому не носили в полном смысле этого слова финансового характера. Второй этап связан с формированием простейших податных форм, где складываются важнейшие черты налогов - определенная, стабильная форма платежа и его закрепления, обязательность и систематичность, определенные гарантии. Третий этап охватывает удельный период, характеризующийся разделением податей на ордынские и местные (внутренние). Четвертый этап - с момента падения монголо-татарского ига до утверждения централизованного самодержавного государства - является периодом существования трансформирующихся податных форм, по окончании которого в России уже существуют государственные подати <1>.

<1> См.: Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2002. Т. 1: Генезис налогового регулирования. С. 358 - 359.

В Древней Руси существовали и косвенные налоги, которые взимались в форме торговых и судебных пошлин. Особое распространение получил так называемый **мыт** - пошлина, взимаемая при провозе товаров через заставы у городов и крупных селений.

В период феодальной раздробленности Руси были введены пошлины за каждую повозку, которая провозила товар по территории владельца земли.

В период Золотой Орды (XIII в.) дань взималась в пользу монголо-татарских ханов ("выход"). В XIV - XV вв. свободное население платило не только ордынскую дань, но и дань (как государственную подать), которая направлялась в княжескую казну. Дань как государственная подать приобрела самостоятельное значение, когда была прекращена уплата "ордынского выхода" (1480) <1>. Уплата

сборов первоначально контролировалась на местах баскаками (чиновниками хана), в конце 50-х - начале 60-х годов XIII в. дань собирали уполномоченные ханом купцы - **бесермены**, откупавшие у него это право. Однако из-за народных восстаний бесермены были изгнаны из всех русских городов, и функции по сбору дани перешли русским князьям.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 57.

Важным источником доходов княжеской казны являлись торговые и судебные пошлины, а также различные сборы:

- торговый сбор - взимался за право торговли;
- корчмиты - сборы с корчмы и постоялого двора;
- гостиная дань - взималась за провоз товаров;
- сбор за перевоз - взимался за перевоз товаров и людей через водную преграду.

Поборы с русского народа постоянно возрастали, и это становилось основной причиной вооруженной борьбы. Так, в конце первой четверти XIV в. неоднократные выступления русских городов привели к ликвидации системы баскачества, а политическое объединение Руси вокруг Москвы создало условия для ликвидации иноземной зависимости. Великий Московский князь Иван III Васильевич (1462 - 1505) в 1476 г. полностью отказался от уплаты дани.

В период правления Ивана III фактически заново начала создаваться древнерусская система налогообложения. В 1480 г. были введены новые прямые и косвенные налоги и сборы, произошло упорядочение налоговых платежей в государстве.

Основными государственными налогами в конце XV - начале XVI в. были:

1) прямые налоги, к которым относились:

- деньги с черносошных крестьян и посадских людей;
- ямские деньги;
- пищальные деньги;

2) сборы на городовое и засечное дело; стрелецкая подать и др.

Налоговая реформа 1678 - 1680 гг. отменила многочисленные налоги и сборы, а поземельное обложение было заменено подворным. Замена посошного обложения подворным позволила расширить количество плательщиков податей за счет включения слоев населения, ранее не плативших налоги: наравне с крестьянскими и посадскими в тягло включались бобыльские, холопьи и прочие дворы. Единицей обложения стал служить двор, а количество дворов определялось количеством ворот. Подворное обложение, как и посошное, осуществлялось раскладочным способом, т.е. общая сумма налоговых поступлений от каждой территории в доход казны определялась централизованно, а крестьянская община и посад раскладывали подати между дворами <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 68.

В XVII в. после ликвидации остатков прежней феодальной раздробленности и в результате укрепления централизованного государства появляются специальные акты органов центральной государственной власти. Данные указы были посвящены регулированию исключительно налоговых отношений и установлению новых правил налогообложения.

К таким указам относятся следующие:

- царский указ от 7 февраля 1646 г., который предусматривал замену множества прямых налогов одним косвенным - налогом на соль;
- царский указ от 5 сентября 1679 г., устанавливавший подворную подать вместо стрелецких, полоняничных, ямских, пищальных денег и некоторых других.

Особую роль в становлении и развитии налоговых отношений приобрел период правления Петра I (1672 - 1725). Как отмечает Д.Г. Черник, ранее существовавшая финансовая система Руси ориентировалась на увеличение налогов по мере возникновения и возрастания потребностей казны без учета реального экономического положения государства. Петр I предпринял усилия для подъема производительных сил, видя в этом необходимые условия укрепления финансового положения <1>.

<1> См.: Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. М., 1997. С. 21 - 22.

Эпоха реформ Петра I характеризовалась постоянной нехваткой финансовых ресурсов на ведение войн и строительство новых городов и крепостей. К уже традиционным налогам и акцизам добавлялись все новые и новые, вплоть до знаменитого налога на бороды. В 1724 г. взамен подворного обложения Петр I вводит подушный налог, которым облагалось все мужское население податных сословий (крестьяне, посадские люди и купцы). Налог шел на содержание армии и был равен 80 коп. в год с одной души. Раскольники платили налог в двойном размере. Необходимо отметить, что подушный налог

составлял около 50% всех доходов в бюджете государства <1>.

<1> См.: Руковский И. Историко-статистические сведения о подушных податях // Труды Комиссии для пересмотра системы податей и сборов. Т. 1. СПб., 1866.

В период правления Екатерины II (1729 - 1796) финансовая система, в том числе и налоговая система, продолжает совершенствоваться.

В 1780 г. по указу Екатерины II были созданы специальные государственные органы:

- экспедиция государственных доходов;
- экспедиция ревизий;
- экспедиция взыскания недоимок.

Основной чертой налоговой системы XVIII в. необходимо назвать большое значение косвенных налогов по сравнению с налогами прямыми. Косвенные налоги давали 42% государственных доходов, причем почти половину этой суммы приносили питейные налоги <1>.

<1> См.: Три века. Россия от Смуты до нашего времени / Под ред. В. Каллаша. М.: Издание Товарищества И. Сытина, 1913. Т. 4. С. 209.

В XIX в. появляются нормативные правовые акты, регулирующие систему земских сборов и повинностей, такие как:

- Предварительное положение о земских повинностях от 1805 г., устанавливавшее, что денежные сборы взимаются только на основании высочайших указов и узаконений;
- Устав о земских повинностях от 1851 г., устанавливавший новые правила о земских повинностях. Так, в качестве земских повинностей признавались только те предметы, которые "означены" в Уставе.

Во второй половине XIX в. большое значение приобретают прямые налоги.

Пример. Подушная подать была заменена в 1863 г. налогом с недвижимого имущества. Объектом налогообложения данного налога являлись дома и все другие виды недвижимого имущества. К особенностям налога с недвижимого имущества можно отнести условие, по которому имущество, выступающее объектом налогообложения, должно обязательно приносить доход. Обложению налогом подлежало такое имущество, как жилые дома, фабрики, заводы, складские помещения, бани, лавки, магазины, огороды.

В 1898 г. Николаем II были введены такие налоги, как:

- промысловый налог;
- сбор с аукционных продаж;
- сбор с векселей и заемных писем;
- налоги за право торговой деятельности;
- налог с капитала для акционерных обществ;
- процентный сбор с прибыли;
- налог на автоматический экипаж;
- городской налог за прописку и т.д.

В этот период большое значение также имел налог с недвижимого имущества.

После революции 1917 г. основным доходом советского государства выступила эмиссия денег, поэтому первые советские налоги не имели большого фискального значения. Характерной чертой этого периода стала трудовая повинность, которую можно рассматривать как своеобразный трудовой налог <1>.

<1> Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001. С. 17.

Переход на новые экономические отношения в Советской России начался с Доклада В. Ленина от 15 марта 1921 г. "О замене продразверстки продовольственным налогом" <1>, посвященного в первую очередь налоговым преобразованиям. Таким образом, первые налоговые преобразования относятся к эпохе нэпа. К концу 1920-х годов в СССР сложилась сложная система бюджетных взаимоотношений - действовало 86 видов платежей в бюджет. Это вызвало необходимость совершенствования данной бюджетной системы.

<1> Ленин В. Полн. собр. соч. 5-е изд. Т. 42.

Налоговая реформа СССР 1930 - 1932 гг. (Постановление ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г.) полностью упразднила систему акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были унифицированы в двух основных платежах - налоге с оборота и отчислениях от прибыли.

21 ноября 1941 г. Указом Президиума Верховного Совета СССР с целью мобилизации

дополнительных средств для оказания помощи многодетным матерям был введен налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан. Кроме того, по словам Н. Хрущева, "это правильный, хороший закон, он приносит пользу нашему государству... содействует росту населения страны" <1>. Данный налог помимо СССР был установлен также в Монголии и просуществовал вплоть до начала 1990-х годов.

<1> Правда. 1955. 8 янв.

В связи с началом Великой Отечественной войны были введен военный налог (отменен в 1946 г.).

В мае 1960 г. Н. Хрущев отменил налог с заработной платы рабочих и служащих <1>.

<1> См.: Закон СССР от 7 мая 1960 г. "Об отмене налогов с заработной платы рабочих и служащих" // Ведомости Верховного Совета СССР. 1960. N 18. Ст. 135.

В 1970 - 1980-е годы около 90% общих доходов государственного бюджета СССР составляли платежи от народного хозяйства. Налоги с населения составляли лишь 7 - 9% всех поступлений в бюджет.

Эпоха перестройки с середины 1980-х годов привела к реформированию системы платежей в бюджет и объективно вызвала возрождение отечественного налогообложения.

14 июля 1990 г. был принят Закон СССР "О налогах с предприятий, объединений и организаций", который урегулировал многие налоговые правоотношения в стране.

В начале 1990-х годов была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа. В данный период были приняты основополагающие налоговые законы:

- Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" <1> (далее - Закон об основах налоговой системы);

<1> Российская газета. 1992. 10 марта.

- Закон Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. N 2116-1 "О налоге на прибыль предприятий и организаций" <1>;

<1> Российская газета. 1992. 5 марта.

- Закон Российской Федерации от 6 декабря 1991 г. N 1992-1 "О налоге на добавленную стоимость" <1>;

<1> Российская газета. 1991. 24 дек.

- Закон Российской Федерации от 7 декабря 1991 г. N 1998-1 "О подоходном налоге с физических лиц" <1>.

<1> Российская газета. 1992. 13 марта.

Таким образом, в декабре 1991 г. была практически сформирована налоговая система России.

Однако созданная налоговая система обладала существенными недостатками, среди них: многочисленность нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, и связанное с этим частое несоответствие законов и подзаконных актов; нестабильность налогового законодательства; многочисленность налогов и сборов федерального, регионального и местного уровней <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004.

Значительным шагом в совершенствовании налогового законодательства являлась его кодификация - разработка и принятие Налогового кодекса Российской Федерации <1> (далее - НК РФ).

<1> Российская газета. 1998. 6 авг.

В настоящее время в Российской Федерации происходит совершенствование законодательства о налогах и сборах.

Как Петр I бороды налогом облагал. Налог на бороду был введен 1 сентября 1689 г. (с Нового года) Петром I. Отменен 6 апреля 1722 г. Кроме того, был введен специальный бородовой знак, который представлял собой металлический жетон, который выдавался после уплаты особой пошлины за право носить бороду. На жетоне были выбиты две надписи: на одной стороне - "Деньги взяты", на другой -

"Борода - лишняя тягота". Пошлина была настолько велика, что желающим сохранить свою бороду приходилось сильно раскошеливаться.

Борода была расценена посословно:

- дворянская и приказная - в 60 руб.;
- первостатейная купеческая - в 100 руб.;
- рядовая торговая - в 60 руб.;
- холопья, причетничья и т.п. - в 30 руб.

Крестьянин у себя в деревне носил бороду даром, но при въезде в город, как и при выезде, платил за нее 1 коп. (2 деньги). В 1715 г. установлен налог на православных бородачей и раскольников в 50 руб. При бороде полагался обязательный старомодный мундир. В Указе царя Сенату говорилось: "Подтвердить накрепко старый Указ о бородах, чтоб платили по 50 рублей на год, и к тому, чтобы оные бородачи и раскольники никакого иного платья не носили, как старое, а именно зипун со стоячим клееным козырем (воротником), ферези и однорядку с лежачим ожерельем!".

От бородача, явившегося в приказ не в указанном платье, не принимали никакой просьбы, да сверх того тут же, "не выпуская из приказу", вторично взыскивал и тот же платеж в 50 руб., хотя годовой был уже внесен, - несостоятельных отсылали в каторжный порт Рогервик отрабатывать штраф. Всякий, увидевший бородача не в указанном платье, мог его схватить и привести к начальству, за что получал половину штрафа да неуказное платье в придачу <1>.

<1> Брызгалин А.В. Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. 2011. N 10. С. 202.

С мира по камню - Москве мостовая. Россия всегда "славилась" своими дорогами. Однако еще Петром I в 1705 г. было принято решение привести в порядок московские улицы. Деревянные мостовые заменялись каменными плитами в Кремле и Китай-городе, а остальная Москва мостилась мелким камнем. На все государство была наложена особая повинность: с дворцовых, архиерейских, монастырских земель и вотчин служилых людей взимался камень (количество камня зависело от количества крестьянских дворов). С первого десятка дворов брали один камень размером с аршин (71,12 см), со второго - по два камня по пол-аршина, а с третьего - аршинный кубик мелкого камня размером не меньше гусиного яйца.

Не избежали этой повинности купцы и крестьяне: последние, приезжая в Москву для торгов, должны были привозить с собой по три камня с гусиное яйцо и песок <1>.

<1> Там же.

1.2. Теоретическая база, принципы и основные доктрины

Современное налоговое право является подотраслью финансового права и во многом зависит от теоретической базы, положенной в обоснование ее развития. После вступления в действие НК РФ правовое регулирование налоговых отношений пополнилось новыми для Российской Федерации объектами, методами, механизмами, способами, принципами и т.д.

Налоговое законодательство в каждой стране формируется в соответствии с целями ее экономической и финансовой политики и выражает интересы правящих кругов или классов. В демократическом государстве, каковым является и Российская Федерация, налоговое законодательство не может часто изменяться, так как произвольность изменения законодательства может нарушить стабильность экономической системы и тем самым создаст препятствия к нормальному экономическому развитию. Гарантом в данном случае выступает налоговая доктрина.

Налоговая доктрина - это обобщенное выражение основных принципов, норм и правил, являющихся базой в рамках принятой общей финансово-экономической политики, сохраняющих свою силу при всех текущих изменениях налогового законодательства.

Налоговая доктрина отражается в стабильно и долговременно отстаиваемых государственной властью позициях по таким вопросам, как:

- роль и значение налогов в финансовой системе страны;
- доля налогов в ВНП (ВВП) и в общей сумме доходов бюджетной системы;
- соотношение прямых и косвенных налогов, определение крайних пределов налоговых изъятий для отдельных отраслей и сфер деятельности, для отдельных слоев и классов населения;
- прогрессивность (регрессивность) налогообложения;
- налоговые режимы для накоплений и инвестиций;
- роль и значение налога с корпораций;
- пределы компетенции налоговых органов при "исправлении", для налоговых целей, финансовых результатов тех или иных коммерческих сделок и операций;

- формы контроля и надзора налоговых органов за деятельностью налогоплательщиков и т.д.

Налоговая доктрина Российской Федерации до конца не сформирована, так как в настоящее время существует множество спорных вопросов, некоторые нормы и правила сохранились от прежней административной системы, в связи с чем среди вновь принятых и действующих режимов сохраняются непримиримые противоречия.

Формирование самостоятельной налоговой системы Российской Федерации, начавшееся в начале 1990-х годах, обусловило появление интересов к теоретическим и практическим проблемам налогово-правового регулирования.

Среди исследований налоговых отношений как в России, так за рубежом можно выделить следующие научные труды:

Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики (1993) (посвящено исследованию налоговых отношений в иностранных государствах);

Орлова Ю. Основные вопросы теории налогового права как подотрасли финансового права (1996);

Кучерявенко Н.П. Теоретические проблемы правового регулирования налогов и сборов на Украине (1997);

Кучерова И.И. Налоги и криминал (2000);

Винницкий Д.В. Субъекты налогового права (2000);

Толстопятенко Г.П. Европейское налоговое право. Сравнительно-правовое исследование (2001) - это первое в России комплексное исследование европейского налогового права;

Винницкий Д.В. Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис (2002);

Карасева М.В. Бюджетное и налоговое право России (политический аспект) (2003);

Петрова Г.В. Налоговые отношения: теория и практика правового регулирования (2003);

Крохина Ю.А. Налоговое право России (2004) и ряд других.

Рассматривая систему налогового права, необходимо отметить, что налоговое право, как и другие отрасли российского права, строится по пандектной системе - состоит из общей и особенной частей.

К **Общей части** налогового права относятся:

- нормы, закрепляющие общие принципы построения российской налоговой системы;
- принципы формирования налогового законодательства;
- правовые формы и методы деятельности компетентных государственных (муниципальных) органов в области налогообложения;
- основные черты правового положения участников налоговых отношений.

Особенная часть содержит:

- нормы, конкретизирующие нормы общей части и регламентирующие порядок взимания конкретных налоговых платежей;
- круг плательщиков по каждому налогу;
- объекты налогообложения;
- налоговую базу;
- порядок исчисления и уплаты.

Систему налогового права следует отличать от **системы налогов и сборов**. Налоговая система и система налогов и сборов соотносятся как общее и частное. Система налогов и сборов является неотъемлемой частью налоговой системы Российской Федерации и представляет собой совокупность отдельных видов налогов и сборов. Она представлена тремя уровнями: федеральные, региональные и местные налоги.

В системе финансового права налоговое право занимает определенное место и взаимодействует с иными финансово-правовыми общностями. Наиболее тесно налоговое право соприкасается с бюджетным, что вызывает необходимость четкого разграничения этих категорий <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 110.

Рассматривая образование всех уровней бюджетов, необходимо обратить внимание, что в основу положены в большей степени нормы налогового права и нормы иных институтов финансового права, регулирующие государственные доходы. Но данное обстоятельство не означает, что налоговое право включено в систему бюджетного права. Наличие налогового права только предопределено, "учреждено" бюджетным правом в качестве института доходов бюджетов всех уровней. Отношения же, складывающиеся в процессе установления и взимания налогов, проведения налогового контроля, привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства и т.п., не составляют предмета бюджетного права. Предмет налогового права только частично совпадает с границами бюджетно-правового регулирования. Следует согласиться, что основой разграничения налогового и бюджетного права может служить установление момента исполнения налоговой обязанности, который позволяет считать завершенным процесс уплаты налога. За рамками налоговых изъятий движение финансовых средств регулируется бюджетным правом <1>.

<1> Кустова М.В. Место налогового права в системе российского права // Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. С. 20.

С позиции Ю.П. Крохиной, которая полностью разделяется автором, приведенные аргументы обосновывают нецелесообразность выделения в составе правоотношений, образующих предмет финансового права, в качестве самостоятельных элементов отношений, возникающих по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Использование законодателем в качестве приема юридической техники кодификации налогового законодательства не означает расширения предмета налогово-правового регулирования и приобретения налоговым правом необходимых атрибутов самостоятельности <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 111.

Принципы налогового права выражают качественную особенность налогообложения. Согласно п. "и" ч. 1 ст. 72 Конституции РФ установление общих принципов налогообложения находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов.

Выделяют следующие принципы налогового права:

- принцип законности;
- принцип справедливости;
- принцип единства налоговой системы;
- принцип законодательной формы;
- принцип публичности налогообложения;
- принцип налогового федерализма;
- принцип однократности налогообложения;
- принцип определенности налога.

Принцип законности является основополагающим общеправовым принципом российского права и необходимым условием нормального функционирования любой правовой системы. Он заключается в том, что вся деятельность в сфере налогов и сборов детально урегулирована нормами налогового права, соблюдение которых обеспечивается возможностью применения к правонарушителям мер государственного принуждения.

Принцип справедливости указывает на всеобщность и соразмерность налогообложения. В частности, по отношению к гражданам он означает запрещение всех форм дискриминации и запрет устанавливать налоги исходя из политических, идеологических, этнических, конфессиональных и иных подобных критериев.

Принцип единства налоговой системы вытекает из конституционных принципов единой финансовой политики и единства экономического пространства России. Он означает, что не допускается установление налогов и сборов, каким-либо образом препятствующих свободному перемещению товаров, работ, услуг и финансовых средств по территории нашего государства. Ограничения могут вводиться только федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей.

Принцип законодательной формы установления налогов заложен в ст. 57 Конституции РФ, устанавливающей, что налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными.

Принцип публичности налогообложения связан с конституционной обязанностью каждого платить законно установленные налоги и сборы. Это обусловлено публично-правовой природой государственной власти и тем, что налоговые правоотношения представляют собой отношения властного подчинения: налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а налогоплательщику - обязанность повиновения.

Принцип налогового федерализма вытекает из норм ч. 3 ст. 75 Конституции РФ: "Система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом". Поэтому законы субъектов РФ по этому предмету совместного ведения должны приниматься в соответствии с данным Законом (ч. 2 ст. 76 Конституции РФ).

Принцип однократности налогообложения состоит в том, что один и тот же объект может облагаться налогом одного вида только один раз за определенный законом период налогообложения.

Принцип определенности налога устанавливает, что налоговое законодательство должно содержать все элементы налога, необходимые для его исчисления и уплаты, а сами законы о налогах должны быть конкретными и понятными.

1.3. Понятие, предмет и метод науки налогового права

Налоговое право в российской правовой системе регулирует важнейшие для государства и общества правоотношения - общественные отношения в сфере налогообложения, которые возникают между государством, налогоплательщиками и иными обязанными лицами.

Термин **"налоговое право"** может быть рассмотрен следующим содержанием:

1) налоговое право как учебная дисциплина;

2) налоговое право как отрасль юридической науки (система категорий, суждений и выводов о налогово-правовых отношениях);

3) налоговое право как подотрасль финансового права.

В то же время налоговое право как учебная дисциплина и налоговое право как научные знания базируются на отрасли права, так как они изучают нормы и институты конкретной отрасли (подотрасли) права.

Налоговое право как учебная дисциплина представляет собой систему сведений, знаний и информации об основных положениях налогового права. Оно может отличаться от налогового права как отрасли, так как содержит более обширный объем информации.

В рамках учебной дисциплины налогового права рассматриваются такие вопросы, как предмет, метод налогового права, история налогового законодательства, различные теоретические и практические проблемы.

Налоговое право как отрасль юридической науки представляет собой систему знаний о нормах соответствующей отрасли права, теории, практике, о порядке, формах и способах применения норм той или иной отрасли права.

Налоговое право как подотрасль финансового права - это совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения (т.е. отношения по установлению, введению и взиманию налога путем императивного метода воздействия на соответствующие субъекты). При этом налоговое право тесно связано с нормами бюджетного права.

Характерной чертой налоговых отношений служит их имущественный характер - выполнение налоговой обязанности, которая означает передачу в распоряжение государства определенных денежных средств их собственником. Такие **налоговые правоотношения** и составляют предмет налогового права.

Предмет налогового права - это совокупность правовых отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными обязанными лицами по поводу установления, исчисления, уплаты и взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля и ответственности за нарушения налогового законодательства, защиты прав и имущественных интересов налогоплательщиков, государства и органов местного самоуправления.

Отношения, входящие в предмет налогового права, могут быть представлены в следующих пяти группах:

- **первая группа** - отношения, связанные с установлением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровнях соответственно;
- **вторая группа** - отношения, связанные с введением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровнях соответственно;
- **третья группа** - отношения по взиманию налогов и сборов, которые проявляются в процессе исполнения налоговых правоотношений, т.е. при исчислении и уплате конкретных видов налоговых платежей налогоплательщиками и плательщиками сборов, а также при исполнении обязанностей иными обязанными лицами - налоговыми агентами, банками и т.д.;
- **четвертая группа** - отношения по осуществлению налогового контроля со стороны соответствующих государственных органов;
- **пятая группа** - отношения, возникающие в процессе привлечения соответствующих лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Участников налоговых правоотношений можно разделить на две группы:

1) налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, финансовые органы, таможенные органы, органы налоговой полиции, органы внебюджетных фондов и др.;

2) органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы), социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля, и кредитные организации.

Данные участники могут быть как физическими, так и юридическими лицами, на одних возлагается обязанность по уплате налогов или сборов в соответствующий бюджет, а на других обязанность по начислению и взиманию соответствующих налогов и сборов.

Метод правового регулирования любой отрасли права обычно определяется как совокупность юридических средств, посредством которых обеспечивается регламентация общественных отношений.

Каждый метод правового регулирования имеет свои характерные черты, в совокупности которых и достигаются цели и решаются задачи правовой регламентации.

В налоговом праве выделяют два метода:

1) императивный метод - это публично-правовой метод (или метод власти и подчинения, авторитарный метод). Основной чертой этого метода регулирования налоговых отношений выступают государственно-властные предписания одним участникам налоговых отношений со стороны других, выступающих от имени государства;

2) диспозитивный метод - это частноправовой метод (гражданско-правовой метод, или метод координации, метод автономии). Применение этого метода в налоговом праве предполагает использование рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненного субъекта налогоплательщика (метод координации).

Императивный метод в налоговом праве применяется гораздо чаще, чем диспозитивный, так как отношения, регулируемые налоговым правом, по большей части относятся к сфере публичного права.

1.4. Функции налогового права

Необходимо проводить разграничения между функциями налогового права и функциями налогообложения.

Рассматривая функции налогового права, отметим, что функции налогового права в зависимости от их характера можно подразделить на:

- содержательные;
- инструментальные.

Содержательные функции налогового права - это функции, выражающие общее назначение налогового права и сущность предмета налогового права.

К содержательным функциям налогового права относятся следующие:

1) функция распределения между облагаемыми лицами бремени государственных и муниципальных (т.е. публичных) расходов.

Данная функция выявлена и напрямую зависит от анализа функций налога и ст. 8 НК РФ, в которой дается 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" - и определение сбора: "Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)". Статья 8 НК РФ имеет системную связь со ст. 2 "Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах" НК РФ и ст. 3 "Основные начала законодательства о налогах и сборах" НК РФ;

2) функция косвенного регулирования экономических и социальных процессов.

Инструментальные функции - это функции налогового права, присущие отдельным структурным элементам данной отрасли права. Инструментальные функции имеют специально-юридическое, прикладное значение и призваны обеспечить реализацию содержательных налогово-правовых функций. Данные функции налогового права не отличаются оригинальностью и носят вспомогательный характер.

К таким функциям относятся:

1) регулирующая статическая;
2) регулирующая динамическая;
3) охранительная.

Все названные инструментальные функции присущи различным институтам налогового права.

Дополнительно к функциям налогового права можно отнести:

- **межотраслевую функцию**, которая осуществляет влияние налоговых отношений на возникновение условий для согласования и взаимодействия различных финансовых и правовых сфер в интересах развития современного права в сфере экономики и финансов;
- **правовую функцию**, которая помогает формировать системы норм налогового законодательства и его кодификацию.

Сложности налоговых правоотношений обусловлены многогранностью экономических функций налогов и условий их реализации в интересах государства и граждан.

Функции налогообложения в структуре налогового права как отрасли определяют его основные институты, принципы и методы. На практическом уровне налогообложение выполняет несколько функций, в каждой из которых реализуется то или иное назначение налогов.

В современной системе налогообложения выделяют следующие основные функции:

- конституционная - с помощью данной функции реализуются конституционные основы налогового права путем установления совместной налоговой компетенции Федерации и ее субъектов;
- фискальная - это основная функция налогообложения. С помощью данной функции реализуется главное предназначение налогов: формирование и мобилизация финансовых ресурсов государства, а также аккумулирование в бюджете средств для выполнения общегосударственных или целевых государственных программ. Все остальные функции налогообложения можно назвать производными от фискальной;
- координирующая - помогает создавать общий налоговый режим в интересах формирования единого рынка;
- социальная (распределительная) - данная функция налогов состоит в перераспределении общественных доходов между различными категориями населения;
- стимулирующая (регулирующая) - с помощью этой функции происходит регулирование через систему налоговых льгот и налоговых санкций производственной и социальной активности;
- контрольная - с помощью данной функции государство осуществляет контроль за финансово-хозяйственной деятельностью организаций и граждан, а также за источниками доходов и расходами;
- внешнеэкономическая - осуществляет защиту национальных экономических интересов путем регулирования таможенных и валютных обязательных платежей, установления специального налогового режима иностранных инвестиций, обеспечивающих внешнеэкономическую безопасность государства;
- поощрительная - посредством данной функции осуществляется признание государством особых заслуг определенных категорий граждан перед обществом (предоставление налоговых льгот участникам Великой Отечественной войны, Героям Советского Союза, Героям России и др.).

1.5. Место налогового права в системе российского права

В настоящее время российское финансовое право, как самостоятельная отрасль публичного права, включает в себя несколько подотраслей, таких как:
- бюджетное право;
- налоговое право;
- страховое право;
- банковское право.

Налоговое право является важнейшей частью финансово-правовой системы государства и как элемент системы российского финансового права тесно взаимодействует с другими отраслями права, такими как:
- конституционное;
- административное;
- гражданское;
- таможенное;
- уголовное;
- административно-процессуальное;
- гражданско-процессуальное и др.

Прежде всего **налоговое право взаимосвязано с конституционным правом,** и это главным образом вытекает из ст. 57 Конституции РФ, в которой закреплены основополагающие его принципы, всеобщность и законность: "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют". Таким образом, охранительная функция защищает интересы всех налогоплательщиков и служит гарантией от чрезмерных имущественных притязаний государства.

Рассматривая соотношение налогового и конституционного права, необходимо отметить, что конституционное право занимает главенствующее положение в правовой науке и влияет на налоговое право посредством установления общеправовых принципов. Налоговое право, так же как и конституционное право, является публичной отраслью права и руководствуется императивным методом (методом власти и подчинения, методом неравенства сторон).

Конституция Российской Федерации была принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г., и соответственно, налоговые правоотношения приобрели конституционный статус в российской правовой системе, так как были закреплены в Конституции РФ.

Нормы Конституции РФ не только закрепили всеобщую обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы (ст. 57), но и предусмотрели систему правовых гарантий, обеспечивающих компромисс между соблюдением прав налогоплательщиков и фискальных интересов государства. Поскольку налогообложение ограничивает права частных субъектов по распоряжению своей собственностью, то нормы налогового права должны соответствовать конституционно значимым целям ограничения прав личности и законодательной форме введения таких ограничений <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 113.

Рассматривая соотношение **налогового и административного права**, необходимо отметить, что административное право, так же как и конституционное, как и налоговое право, является публичной отраслью права и руководствуется также императивным методом. Также взаимосвязь данных отраслей отображается в административно-процессуальных формах налогового контроля и ответственности налогоплательщиков, налоговых агентов и других обязанных лиц. Взаимосвязь данных отраслей права обусловлена прежде всего исполнительно-распорядительной деятельностью государства. Правовое регулирование налоговых правоотношений осуществляют органы исполнительной власти, такие как Федеральная налоговая служба Российской Федерации, Федеральная таможенная служба Российской Федерации.

Взаимосвязь налогового и гражданского права выражается в предмете их правового регулирования. И в налоговом, и в гражданском праве предметом правового регулирования выступают имущественные отношения, но отличие состоит в характере этих отношений. Также у данных отраслей права отличаются методы правового регулирования. Гражданское право использует диспозитивный метод, а налоговое право - императивный.

НК РФ ставит ряд правовых норм в прямую зависимость от вида гражданско-правового договора, которым стороны оформляют совершаемые хозяйственные операции. Таким образом, данные положения затрагивают особенности определения налоговых обязательств при заключении предпринимательских договоров о возмездной передаче имущества. В большей степени взаимосвязь налогово-правовых норм и гражданско-правовых норм, а также их взаимозависимость установлены НК РФ. Рассмотрим несколько примеров:

1) в соответствии п. 2 ст. 38 НК РФ под имуществом для целей налогообложения понимаются объекты гражданских прав (за исключением имущественных прав), относящиеся к имуществу в соответствии с Гражданским кодексом Российской Федерации (далее - ГК РФ);

2) в соответствии с п. 1 ст. 39 НК РФ реализацией товаров для целей налогообложения признается передача на возмездной основе права собственности на товары одним лицом другому;

3) в соответствии со ст. ст. 209 и 223 ГК РФ право собственности - гражданско-правовое понятие, возникновение и момент перехода которого по сделке возникает относительно конкретного имущества;

4) в соответствии с п. 1 ст. 40 НК РФ для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки, т.е. цена договора. Порядок установления и изменения сторонами сделки цены договора определяется ст. 421 ГК РФ.

Взаимодействие налогового права с таможенным правом выражается в части взимания налогов и сборов, таких как налог на добавленную стоимость, акцизы и таможенные платежи.

С переходом таможенного администрирования на международные нормы и стандарты основной акцент переносится на проведение контроля на этап после выпуска товаров. В этих условиях использование информации, имеющейся в распоряжении других государственных органов, способствует системности и непрерывности контроля, что должно помогать решению задачи максимального пополнения бюджетов всех уровней.

Предусмотренное Таможенным кодексом Российской Федерации - Таможенного союза увеличение срока, в течение которого таможенным органам предоставлено право осуществления контроля после выпуска товаров, до трех лет со дня окончания нахождения товаров под таможенным контролем создает объективные предпосылки для более тесного взаимодействия подразделений таможенной инспекции с налоговыми органами региона при осуществлении своих контрольных функций.

Взаимодействие налогового и уголовного права выражается, во-первых, в обеспечении защиты фискальных интересов государства, во-вторых, уголовно-правоприменительная практика базируется на нормах налогового законодательства, что обеспечивает правильную квалификацию преступлений в сфере налогообложения.

Взаимосвязь налогового права с гражданско-процессуальным и административно-процессуальным правом выражается в том, что гражданский процесс обеспечивает принудительное осуществление нарушенных или оспоренных прав юридических и физических лиц. Гражданско-процессуальное и административно-процессуальное право определяет пути защиты прав, формы привлечения к ответственности, а также действенность норм налогового права в спорной ситуации.

1.6. Международное налоговое право

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, которое, в свою очередь, рассматривается как самостоятельная

отрасль международного публичного права <1>. Некоторыми авторами международное налоговое право рассматривается в качестве подотрасли международного экономического права <2>.

<1> См.: Ровинский Е.А. Международные финансовые отношения и их правовое регулирование // Советское государство и право. 1965. N 2. С. 60 - 68; Лисовский В.Н. Международное торговое и финансовое право. М., 1964. С. 134.

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

В настоящее время международные налоговые отношения складываются в условиях расширения мирохозяйственных связей и глобализации экономики.

Это связано с тем, что в международное общение вступают совершенно разные субъекты, например, такие как:

- суверенные государства;
- международные организации;
- физические лица;
- юридические лица.

Международное налоговое право - это особая ветвь (направление) налогового права, занимающаяся международными аспектами налогообложения.

К принципам международного налогового права относятся следующие:

1) суверенное равенство государств в международных налоговых отношениях;

2) сотрудничество, взаимодействие государств на справедливой и взаимовыгодной основе (например, в таких направлениях, как разрешение спорных проблем, касающихся двойного налогообложения, и др.);

3) взаимное признание прав и корреспондирующих им обязанностей в налоговой сфере;

4) добросовестное выполнение обязательств, вытекающих из норм международного налогового права;

5) налоговая недискриминация.

Предметом международного налогового права являются налоговые отношения межгосударственного уровня.

Методы международного налогового права помогают решать международные проблемы налогообложения.

Международные налоговые отношения возникают с момента заключения государством таких международных соглашений, как:

- соглашение по устранению двойного налогообложения и предотвращению уклонения от налогообложения;
- договоры об оказании правовой помощи в налоговой сфере, при взаимодействии компетентных органов государств по вопросам налогообложения.

К международным налоговым отношениям относятся:

- отношения между государствами по поводу заключения и исполнения международных налоговых соглашений;
- налоговые отношения между государствами и физическими и юридическими лицами других государств, т.е. налоговые отношения, затрагивающие суверенитет других государств;
- отношения публичного характера между юридическими и (или) физическими лицами различных государств.

Отдельно необходимо выделить возникновение международных налоговых отношений в связи с необходимостью взимания налогов с иностранных юридических и физических лиц.

Спорные вопросы, которые возникают в международных налоговых отношениях, государства могут попытаться урегулировать, применяя свое внутреннее законодательство в пределах национальной территории. Если этого недостаточно, они вправе достигнуть взаимоприемлемых решений путем заключения соответствующих международных конвенций.

Использование различных методов решения налоговых проблем предполагает несколько видов правовых источников, на которых эти методы основываются. Таковыми являются:

- "внутренний закон";
- международные договоры и соглашения;
- решения международных организаций;
- обычай;
- судебная практика;
- юридическая доктрина.

"Внутренний закон" - определенный блок нормативных правовых актов в сфере налоговых правоотношений, обязательных к исполнению в пределах национальной территории.

Международные договоры и соглашения - это соглашения между несколькими государствами,

регулирующие налоговые вопросы.

Международные соглашения могут быть многосторонними, например:

- учредительные договоры международных организаций - Римский договор 1957 г. о создании ЕС;
- Договор о Евратоме;
- Венские конвенции 1961 и 1963 гг. о дипломатических и консульских сношениях и др.

Также международные соглашения могут быть двусторонними, которые подразделяются на собственно налоговые соглашения и прочие двусторонние договоры.

К прочим двусторонним договорам относятся, например:

- торговые договоры и соглашения;
- соглашения об установлении дипломатических и консульских отношений;
- соглашения о создании международных промышленных и коммерческих обществ и др.

К собственно налоговым соглашениям относятся:

- соглашения о налоговом режиме отдельных компаний;
- соглашения об устранении двойного налогообложения платежей по авторским правам;
- соглашения об оказании административной помощи в налоговых вопросах;
- соглашения о налогах на наследство и о налогах по социальному страхованию и ряд других.

Практические задания

1. Подумайте над тем, каким образом соотносятся налоги, существовавшие в Древней Руси и существующие в современный период. Перечислите налоги, которые имеют схожее значение.
2. Перечислите основополагающие налоговые законы, которые были приняты в начале 1990-х годов при осуществлении широкомасштабной комплексной налоговой реформы.
3. Подумайте и перечислите, с какими отраслями взаимодействует налоговое право, учитывая, что оно является важнейшей частью финансовой системы.

Тестовые задания

1. Денежную форму налоги стали принимать с момента:

а) появления первых денежных единиц и развития товарно-денежных отношений;
б) возникновения государства;
в) появления первых налоговых законов.

2. В IV - III вв. до н.э. развитие налоговой системы привело к возникновению:

а) частных сборов;
б) государственных налогов и сборов;
в) как общегосударственных, так и местных (коммунальных) налогов.

3. Основоположником научной теории налогообложения является:

а) Петр I;
б) В.И. Ленин;
в) А. Смит.

4. Налоговое право России является:

а) подотраслью финансового права;
б) самостоятельной отраслью права;
в) подотраслью банковского права.

5. Налоговое право состоит:

а) из общей части;
б) из особенной и общей частей;
в) из общей, особенной и специальной частей.

Контрольные вопросы

1. В чем состоят особенности возникновения и развития налогообложения в Древнем Риме?
2. Какие этапы включает история налогообложения в России?
3. Что включает в себя предмет налогового права?
4. В чем заключаются особенности метода налогового права?
5. Какие функции выполняет налоговое право?
6. Какие принципы включает налоговое право?

7. В чем состоят особенности международного налогового права?
8. С какими отраслями права взаимодействует налоговое право?
9. Что включает налоговое право?

Глава 2. ИСТОЧНИКИ НАЛОГОВОГО ПРАВА

2.1. Понятие и виды налогово-правовых норм

Налогово-правовые нормы являются первичными элементами налоговых правоотношений и представляют собой правила поведения участников налоговых правоотношений.

Структура нормы налогового права разделяется на три компонента:

- гипотезу;
- диспозицию;
- санкцию.

Гипотеза определяет условия, обстоятельства, при которых могут возникнуть налоговые правоотношения, и указывает на участников этих правоотношений. Например, чтобы юридическое лицо уплатило налог на прибыль, оно как минимум должно получать от своей деятельности доход.

Диспозиция - "сердцевина" нормы, содержит предписание о том, как должны поступать участники налоговых правоотношений, т.е. определяет их права и обязанности. Например, уплата либо неуплата налога.

Санкция - это мера ответственности, применяемая к нарушителям налогово-правовых норм. К санкциям относятся пени, штрафы и т.д.

Классификация налогово-правовых норм осуществляется по различным основаниям.

Общепринято нормы налогового права подразделять на два вида:

регулятивные - налогово-правовые нормы, содержащие предписанное правило поведения;

охранительные - налогово-правовые нормы, предусматривающие меры государственного принуждения к лицам, нарушившим законодательство о налогах и сборах.

В зависимости от характера содержащихся в норме права предписаний они подразделяются на:

обязывающие - содержат предписания и обязывают участников налоговых отношений совершить определенные действия;

управомочивающие - предоставляют участнику правоотношений некоторый выбор возможного способа поведения (как правило, этот выбор исчерпывается теми вариантами поведения, которые предлагает законодатель);

запретительные - предписывают участникам налоговых отношений воздерживаться от определенных действий.

Главная особенность налогово-правовых норм состоит в том, что они носят государственно-властный, императивный характер. Государство предписывает юридическим лицам и гражданам правила поведения по соблюдению законодательства о налогах и сборах.

Так, в соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ "каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога".

Акты законодательства о налогах и сборах, так же как и любые другие нормативные правовые акты, действуют во времени, в пространстве, по кругу лиц.

Действие актов законодательства о налогах и сборах **во времени** установлено в ст. 5 НК РФ. Так, срок вступления в силу актов законодательства:

- о налогах - определен не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу;
- о сборах - определен не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Действие нормативного акта в пространстве и по кругу лиц также определяется датой вступления нормативного правового акта в силу. Федеральные законы, вносящие изменения в НК РФ в части установления новых налогов и (или) сборов, а также акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие налоги, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Нормы налогового права распространяются на все субъекты гражданского права, если в соответствующем акте (норме права) не установлено иное.

По кругу лиц нормативный акт распространяет свое действие на категории субъектов, указанных в законе, с учетом предусмотренных в нем ограничений. Статьей 9 НК РФ установлен исчерпывающий перечень участников налоговых правоотношений:

1) организации и физические лица, являющиеся налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые налоговыми агентами;

3) налоговые органы;

4) таможенные органы.

Все названные участники наделены налоговым законодательством определенными правами и обязанностями и потому способны выступать реальными участниками (субъектами) правовых отношений, регулируемых нормативными актами о налогах и сборах.

В ст. 9 НК РФ не названы в качестве субъектов налоговых отношений банки и иные кредитные организации, представители налогоплательщиков, лица, привлекаемые в процессе осуществления налогового контроля (эксперты, переводчики, свидетели). Но данные лица также относятся к участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, так как НК РФ определен круг их прав и обязанностей, а также предусмотрены меры ответственности за нарушение ими налогового законодательства.

В настоящее время в НК РФ не содержится специальных норм, предусматривающих прекращение действия актов налогового законодательства. Но исходя из анализа сложившейся практики, можно сделать вывод о том, что налогово-правовые нормы утрачивают силу либо в результате прямой отмены, либо истечения срока действия закона.

Рассматривая действие норм налогового права в пространстве, необходимо отметить ст. 4 Конституции РФ, в которой говорится, что Россия имеет некоторые суверенные права в исключительной экономической зоне и на континентальном шельфе, а объем этих прав определяется международными соглашениями. Регулирование налоговых отношений в данной сфере осуществляется только в пределах, установленных актами международного права. Законы субъектов РФ и нормативные правовые акты муниципальных образований действуют соответственно на территории указанных субъектов и муниципальных образований.

Конституционный запрет придавать закону обратную силу не может быть обойден при помощи каких-либо технических и иных уловок. Этот запрет не может быть нарушен ни при каких обстоятельствах. Конституция РФ не допускает отказа от этого правила, в том числе в условиях чрезвычайного положения, тем самым устанавливая, что закон не имеет обратной силы.

Конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, распространяется как на федеральные законы, так и на законы субъектов Федерации, а также на акты органов местного самоуправления.

Действие норм налогового законодательства Российской Федерации распространяется на всю территорию Российской Федерации. Нормы законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации действуют на территории данного субъекта Федерации. Действие нормативных правовых актов о налогах и сборах, принятых представительными органами местного самоуправления, распространяется на территорию данного муниципального образования.

Исключение составляют случаи применения для налоговых правоотношений норм международных договоров, оговоренные в ст. 7 НК РФ.

Нормы налогового законодательства регулируют властные отношения, возникающие по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов в Российской Федерации, а также в процессе осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Нормативные акты о налогах и сборах распространяются:

во-первых, на все имущественные отношения в сфере взимания налогов и сборов, основанные на властном подчинении организаций и граждан требованиям публичной власти;

во-вторых, на отношения в сфере налогового администрирования, т.е. на властные отношения, складывающиеся в процессе налогового контроля и применения мер налоговой ответственности;

в-третьих, на властно-организационные отношения между самими органами государственной власти и местного самоуправления по установлению и введению налогов и сборов.

Таким образом, можно сделать вывод, что действие нормативных правовых актов в пространстве позволяет говорить о территории, в границах которой распространяет свое действие принятый акт.

2.2. Понятие и виды налоговых правоотношений

Налоговое правоотношение - это особый вид финансовых, властных отношений, складывающихся между гражданами и организациями как налогоплательщиками, с одной стороны, и государством в лице уполномоченных им органов - с другой, которые регулируются нормами налогового права.

Признаки налогового правоотношения:

1) эти отношения складываются в процессе проведения налоговой деятельности, направленной на

формирование, распределение, перераспределение и использование государственных и муниципальных фондов денежных средств, поступающих в бюджет в результате взимания с граждан и организаций различных видов налогов и сборов;

2) возникновение, изменение и прекращение налоговых правоотношений непосредственно связаны с нормативными правовыми актами, поскольку субъекты налогового права сами не вправе устанавливать либо прекращать названные отношения;

3) налоговые правоотношения, как правило, носят денежный характер;

4) налоговые правоотношения имеют императивный характер;

5) государство само непосредственно или в лице уполномоченных им субъектов выступает обязательной стороной налоговых правоотношений, что в сочетании с признаком императивности свидетельствует об их властно-публичном характере.

Налоговые правоотношения носят имущественный характер, поскольку налоги, пени, штрафы всегда взимаются в виде денежных средств, а каждый налог имеет свое экономическое основание - имущество, доход, стоимость товаров. Но несмотря на имущественный характер налоговых правоотношений, они отличаются от гражданско-правовых отношений, которые также носят имущественный характер. Налоговые правоотношения характеризуются властью и подчинением (императивностью), а гражданско-правовые отношения - равноправием сторон (диспозитивностью).

Система нормативных правовых актов по вопросам налогообложения призвана регулировать систему налоговых правоотношений - общественных отношений, возникающих по поводу установления и взимания налогов и сборов.

Налоговые правоотношения, определенные в ст. 2 НК РФ, являются предметом правового регулирования налогового законодательства.

Как мы уже отмечали, нормы налогового права подразделяются на регулятивные и охранительные, также и налоговые правоотношения в зависимости от функций, выполняемых нормами права, подразделяются на регулятивные и охранительные.

С помощью налоговых правоотношений регулятивного характера устанавливаются и взимаются налоги и сборы.

Налоговые правоотношения подразделяются также по следующим признакам:

1) в зависимости от характера налоговых норм - на материальные и процессуальные:

- к **материальным правоотношениям** в налоговом праве относятся отношения по поводу исчисления, уплаты налога или сбора, а также выполнения иных налоговых обязанностей в сфере налогообложения;

- к **процессуальным правоотношениям** относятся отношения, связанные с порядком назначения, проведения налоговых проверок, особенностей привлечения к налоговой ответственности, порядком обжалования актов налоговых органов и т.п.;

2) в зависимости от субъектного состава налоговые правоотношения можно подразделить на:

- отношения, возникающие между РФ и субъектами РФ; между РФ и муниципальными образованиями;

- отношения между субъектами РФ и муниципальными образованиями (по поводу установления и введения налогов и сборов);

- отношения между государством (муниципальными образованиями), а также иными участниками налоговых правоотношений;

3) в зависимости от характера межсубъектных связей - на абсолютные и относительные:

- **абсолютные правоотношения** - это правоотношения, в которых точно определена лишь одна сторона;

- **относительные правоотношения** - это правоотношения, в которых конкретные налогоплательщики выступают в качестве обязанных лиц, наделенных одновременно и соответствующими правами.

В настоящее время НК РФ выделяет следующие группы отношений, регулируемых налоговым законодательством:

- по установлению налогов и сборов;
- по введению налогов сборов;
- по взиманию налогов и сборов;
- по осуществлению налогового контроля;
- по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

2.3. Виды источников налогового права

Источниками налогового права являются нормативные правовые акты, в которых содержатся нормы налогового права (общезначимые правила поведения, обеспечивающиеся системой

государственных гарантий и санкций).

Классификация источников налогового права:

1. Первое место в системе источников налогового права занимает **Конституция Российской Федерации**, принятая всенародным голосованием 12 декабря 1993 г. Конституция - это основной закон государства, обладающий наивысшей юридической силой и занимающий главенствующее положение в любой отрасли права, в том числе и в налоговом праве.

Так, в соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют (п. "з" ст. 71, п. "и" ч. 1 ст. 72, ч. 3 ст. 75, ч. 3 ст. 104, ст. ст. 106, 132).

2. Второе по значимости положение принадлежит **международным договорам**. В соответствии со ст. 7 НК РФ, в случае если международным договором установлены иные нормы, чем те, которые установлены актами законодательства о налогах и сборах, подлежат применению нормы международного договора.

3. **Специальное налоговое законодательство** (законодательство о налогах и сборах), которое, в свою очередь, включает следующие элементы:

1) **федеральное законодательство о налогах и сборах**, состоящее из: Налогового кодекса Российской Федерации (часть первая от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. N 117-ФЗ); иных федеральных законов о налогах и сборах (например, Федеральные законы от 22 июля 2005 г. N 116-ФЗ "Об особых экономических зонах в Российской Федерации"; от 6 октября 2003 г. N 131-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" и ряд других).

Налоговый кодекс - это свод законодательных актов о налогах и сборах, с помощью которых происходит регулирование порядка установления, изменения и отмены общих принципов налогов и сборов, а также федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

НК РФ состоит из двух частей.

Первая часть содержит 20 глав, таких как:

- законодательство о налогах и сборах и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах;
- система налогов и сборов в Российской Федерации;
- налогоплательщики, плательщики сборов и налоговые агенты;
- представительство в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах;
- налоговые органы, таможенные органы, финансовые органы;
- органы внутренних дел и следственные органы;
- объекты налогообложения;
- исполнение обязанности по уплате налогов и сборов;
- изменение срока уплаты налога и сбора, а также пени и штрафа;
- требование об уплате налогов и сборов;
- способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов;
- зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм;
- налоговая декларация;
- общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений;
- виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение;
- издержки, связанные с осуществлением налогового контроля;
- виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, и ответственность за их совершение;
- порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц;
- рассмотрение жалобы и принятие решения по ней.

Вторая часть НК РФ посвящена характеристике отдельных видов налогов и сборов, определению законодательных основ специальных налоговых режимов;

2) **региональное законодательство о налогах и сборах,** состоящее из законов субъектов Российской Федерации.

Анализируя положения п. 4 ст. 1 и п. 2 ст. 12 НК РФ, можно сделать вывод о том, что законодательство субъектов РФ о налогах и сборах характеризуется тремя важными признаками:

- с 1 января 2005 г. законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из единственного вида нормативных правовых актов - законов субъектов РФ (подп. "д" п. 2 ст. 5 Федерального закона от 6 октября 1999 г. N 184-ФЗ "Об общих принципах организации законодательных (представительных) и исполнительных органов государственной власти субъектов Российской Федерации");

- законодательство о налогах и сборах состоит только из законов о налогах, т.е. о таких обязательных платежах, которые отвечают признакам, установленным п. 1 ст. 8 НК РФ. Возможность введения каких-либо региональных сборов НК РФ не предусматривает. Данное положение четко установлено и действует с 1 января 2005 г., после принятия Федерального закона от 29 июля 2004 г. N

95-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах";

- акты регионального законодательства о налогах принимаются только в соответствии с НК РФ и не могут ему противоречить <1>;

<1> Брызгалин А.В. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах (региональное законодательство о налогах) // Налоги и финансовое право. 2011. N 10. С. 40 - 42.

3) **законодательство о налогах и сборах местного уровня**, включающее нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.

4. Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами:

1) акты органов общей компетенции, такие как:

- указы Президента Российской Федерации;
- постановления Правительства Российской Федерации;
- подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации;
- подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые исполнительными органами местного самоуправления;

2) акты органов специальной компетенции - ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ.

Решения Конституционного Суда РФ (например, Определение Конституционного Суда РФ (далее - КС РФ) от 9 ноября 2010 г. N 1434-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы закрытого акционерного общества "МП Трейдинг" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 6 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации"; Определение КС РФ от 3 февраля 2010 г. N 165-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Арбитражного суда Омской области о проверке конституционности пункта 1 статьи 4 Налогового кодекса Российской Федерации и абзаца второго пункта 2 статьи 66 Земельного кодекса Российской Федерации"; Постановление КС РФ от 14 мая 2009 г. N 8-П "По делу о проверке конституционности положения подпункта "б" пункта 4 Постановления Правительства Российской Федерации "Об утверждении Порядка определения платы и ее предельных размеров за загрязнение окружающей природной среды, размещение отходов, другие виды вредного воздействия" в связи с запросом Верховного суда Республики Татарстан" и ряд других).

2.4. Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами

Подзаконные нормативные правовые акты - это акты, издаваемые на основе и во исполнение законов органом государственной власти в пределах своей компетенции.

Подзаконные нормативные правовые акты, как правило, либо конкретизируют существующие нормы законов, либо устанавливают новые. Главное условие - чтобы подзаконные акты соответствовали законам и не противоречили им.

В соответствии с положениями ст. 3 НК РФ федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления и органы государственных внебюджетных фондов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Следует учитывать, что поскольку после принятия Конституции РФ подзаконные акты не включаются в объем понятия "законодательство", ст. 4 НК РФ также не включает подзаконные нормативные акты в состав законодательства о налогах и сборах.

Подзаконные акты служат средством реализации законодательных норм и, так же как законы, классифицируются в строгом иерархическом порядке:

1) акты Президента РФ (принимаются в форме указов и распоряжений и не должны противоречить Конституции РФ и федеральным законам);

2) акты Правительства РФ (принимаются в форме постановлений и распоряжений и не должны противоречить Конституции РФ, федеральным законам, актам Президента РФ);

3) акты федеральных органов исполнительной власти (ведомственные акты) (издаются на основе и во исполнение Конституции РФ, федеральных законов, указов Президента РФ, постановлений Правительства РФ).

Подзаконные акты субъектов Российской Федерации, так же как подзаконные акты Российской

Федерации, имеют свою иерархическую структуру и распространяют свое действие на всех лиц и иные субъекты права, находящиеся на территории соответствующего субъекта РФ.

Федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов РФ, исполнительные органы местного самоуправления и органы государственных внебюджетных фондов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях могут издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не должны изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Подзаконные нормативные правовые акты, содержащие нормы налогового права, делятся на две группы:

1) **акты органов общей компетенции**:

а) указы Президента РФ, которые не должны противоречить Конституции РФ и законодательству о налогах и сборах, занимают главенствующее положение над другими подзаконными актами.

В соответствии со ст. 90 Конституции РФ указы Президента РФ могут приниматься по любому вопросу, входящему в его компетенцию, в том числе по вопросам, составляющим предмет налогового права.

Наряду с актами федеральных законодательных органов указы Президента РФ являются актами первоначального правотворчества, так как содержат нормы права и посвящены общим вопросам.

Президент РФ вправе приостанавливать действие актов исполнительной власти субъектов РФ в случае их противоречия Конституции РФ и федеральным законам или в случае нарушения прав и свобод человека и гражданина до решения этого вопроса соответствующим судом. Начиная с 1991 г. президентами РФ принято большое количество указов по вопросам налогообложения.

Со вступлением в действие части первой НК РФ принятые до ее введения указы по вопросам налогообложения, противоречащие НК РФ, в соответствии с Указом Президента РФ от 3 августа 1999 г. N 977 "О приведении актов Президента Российской Федерации в соответствие с частью первой Налогового кодекса Российской Федерации" были признаны утратившими силу.

В настоящее время действуют, например, Указ Президента РФ от 23 декабря 1998 г. N 1635 "О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам" и ряд других;

б) постановления Правительства РФ. Главной функцией Правительства РФ в сфере налогообложения является проведение в Российской Федерации единой финансовой и налоговой политики.

Постановления Правительства РФ принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов.

В предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях Правительство РФ вправе издавать подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Правительство РФ вправе издавать акты, в которых могут устанавливаться:

- ставки федеральных налогов в случаях, указанных в НК РФ, в порядке и в пределах, определенных НК РФ (п. 1 ст. 53 НК РФ);
- порядок списания безнадежных недоимок по федеральным налогам и сборам (п. 1 ст. 59 НК РФ);
- перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер (п. 2 ст. 64 НК РФ);
- порядок ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков (п. 8 ст. 84 НК РФ);
- порядок и размеры выплат, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым (п. 4 ст. 131 НК РФ).

К **постановлениям Правительства РФ** в области налогообложения относятся:

- Постановление Правительства РФ от 6 апреля 1999 г. N 382 "О перечнях сезонных отраслей и видов деятельности, применяемых для целей налогообложения";
- Постановление Правительства РФ от 26 февраля 2004 г. N 110 "О совершенствовании процедур государственной регистрации и постановки на учет юридических лиц и индивидуальных предпринимателей";
- Постановление Правительства РФ от 1 июня 2004 г. N 259 "О порядке списания задолженности по пеням и штрафам с организаций, имеющих стратегическое значение для национальной безопасности государства или социально-экономическую значимость, в отношении которых решения о реструктуризации задолженности по налогам и сборам перед федеральным бюджетом, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам принимались Правительством Российской Федерации" (вместе с "Правилами подготовки материалов для установления особых условий списания реструктурированной задолженности по пеням и штрафам с организаций, имеющих стратегическое значение для национальной безопасности или социально-экономическую значимость, в отношении которых решения о реструктуризации задолженности по налогам и сборам перед федеральным бюджетом, а также задолженности по начисленным пеням и штрафам принимались Правительством Российской Федерации") и ряд других;

в) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ;

г) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые исполнительными органами местного самоуправления;

2) **акты органов специальной компетенции.** К актам органов специальной компетенции относятся ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ.

Президент России Дмитрий Медведев 17 сентября 2011 г. представил в Госдуму РФ законопроект N 602755-5, вносящий поправки в ст. 140 ("Поводы и основания для возбуждения уголовного дела") и ст. 241 ("Гласность") Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (далее - УПК РФ). Поправки касаются экономических преступлений и сформулированы по итогам встречи президента с судьями 26 июля 2011 г.

Документ призван окончательно закрыть возможность инициации дел об уклонении от уплаты налогов кем-либо, кроме Федеральной налоговой службы Российской Федерации (далее - ФНС РФ). Закон не будет иметь обратной силы, что не позволит пересмотреть несколько тысяч налоговых дел, до 2009 г. возбуждавшихся вне налоговой службы. Законопроекты ограничивают также гласность приговоров по экономическим делам - определением или постановлением суда приговоры по таким делам можно будет оглашать без мотивировочной части <1>.

<1> ФНС получит полномочия по всем налоговым делам // URL: www.taxpravo.ru.

Акты органов специальной компетенции издаются:

1. **Федеральной налоговой службой РФ** (например, Приказ ФНС РФ от 4 марта 2010 г. N ММ-7-6/96@ "О внесении изменений в Приказ МНС России от 10.12.2002 г. N БГ-3-32/705@ "Об организации и функционировании системы представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи"; Приказ ФНС РФ от 12 декабря 2006 г. N САЭ-3-13/848@ "О проведении опытной эксплуатации унифицированной системы приема, хранения и первичной обработки налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" (вместе с Временным регламентом обмена электронными документами с ЭЦП по телекоммуникационным каналам связи в унифицированной системе приема, хранения и первичной обработки налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности и ряд других).

В соответствии с положениями НК РФ ведомственными нормативными правовыми актами ФНС РФ утверждаются:

- форма требования об уплате налога (предусмотрено п. 5 ст. 69 НК РФ);
- форма налоговых уведомлений (ст. 52 НК РФ);
- формы налоговых деклараций и инструкции по их заполнению, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, формы расчетов по налогам и сборам (п. 3 ст. 31, п. 3 ст. 80 НК РФ);
- особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков и особенности учета иностранных организаций (п. 1 ст. 83, п. 1 ст. 84 НК РФ);
- форма заявления и свидетельства о постановке налогоплательщика на учет, порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика (ст. 84 НК РФ);
- формы извещения и специальной декларации, предусмотренные процедурой контроля за расходами физических лиц (ст. ст. 86.1, 86.3 НК РФ);
- форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (ст. 89 НК РФ);
- форма и требования к составлению акта налоговой проверки (п. 3 ст. 100 НК РФ);
- форма акта, составленного должностным лицом налогового органа при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, и требование к его составлению (п. 3 ст. 101.1 НК РФ).

2. **Министерством финансов РФ** (например, Приказ Минфина РФ от 9 августа 2005 г. N 101н "Об утверждении Положений о территориальных органах Федеральной налоговой службы" (вместе с Положением об инспекции Федеральной налоговой службы по району, району в городе, городу без районного деления и инспекции Федеральной налоговой службы межрайонного уровня, Положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по крупнейшим налогоплательщикам, Положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по централизованной обработке данных, Положением о Межрегиональной инспекции Федеральной налоговой службы по федеральному округу, Положением об Управлении Федеральной налоговой службы по субъекту Российской Федерации) и др.).

В конце декабря 2010 г. было принято решение о поэтапном снижении ставок пошлин на темные и светлые нефтепродукты. Так, в 2011 г. пошлины на темные нефтепродукты выросли с 40 до 46,7% от пошлин на сырую нефть, на светлые - 64%. В 2013 г. они должны выровняться на уровне 60% от нефтяной пошлины.

Ранее Минфин выступал с инициативой повысить экспортные пошлины на нефтепродукты до 85 - 90% от пошлин на нефть с тем, чтобы выйти на равную доходность от поставок нефти и нефтепродуктов <1>.

<1> Правительству предлагается повысить пошлины на нефтепродукты // URL: www.minfin.ru.

3. Федеральной таможенной службой РФ.

4. Государственными внебюджетными фондами.

2.5. Решения Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения

Большое влияние на процесс реформирования налогового законодательства оказывает деятельность судебных органов, особенно Конституционного Суда РФ. Его решения раскрывают основные начала законодательства о налогах и сборах, определяют последовательность проведения налоговой реформы.

Развитие нормы Конституции РФ получили в постановлениях КС РФ, а затем в НК РФ. Конституционному Суду РФ принадлежит важная роль в механизме взаимодействия конституционного и налогового права. Основанные на Конституции РФ правовые позиции КС РФ послужили основой для формирования действующего НК РФ. В частности, КС РФ впервые были сформулированы и затем зафиксированы НК РФ понятие налога (ст. 8), состав законодательства о налогах и сборах (ст. 1), состав нормативных правовых актов органов исполнительной власти о налогах и сборах (ст. 4), основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3), механизм и момент исполнения обязанности по уплате налога (ст. 45), общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений (гл. 15), виды налоговых правонарушений (гл. 16) и т.д. <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 112.

В соответствии со ст. ст. 3, 86, 97, 99, 102 и 104 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" КС РФ устанавливает соответствие закона, примененного или подлежащего применению в конкретном деле, только положениям Конституции РФ, а не другим законам и иным нормативным актам. Разрешение коллизии норм относится к полномочиям судов общей юрисдикции и арбитражных судов (Определение КС РФ от 15 декабря 2000 г.).

КС РФ занимается толкованием Конституции России, т.е. уясняет и разъясняет смысл интерпретируемых норм. Результатом такого толкования является правовая позиция КС РФ - это прецедент толкования конституционной нормы, выраженный в мотивированной части постановления КС РФ, т.е. имеющий письменную форму и обладающий нормативным значением.

Нормативное толкование КС РФ рассчитано на неоднократное применение, осуществляется в отношении широкого круга общественных отношений, к тому же является официальным и обязательным. Правовая позиция КС РФ распространяется не только на участников конкретного конституционного спора, при рассмотрении которого она была сформулирована, но и на иные субъекты права.

Рассмотрим некоторые решения КС РФ по вопросам налогообложения, а также последующую реализацию его выводов в законодательстве (порядок вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах, понятиях "налог" и "сбор", определении элементов налогообложения и т.д.).

Пример. Согласно Определению КС РФ от 1 июля 1999 г. N 111-О конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый из ст. ст. 8 и 34 Конституции РФ, требует от соответствующих органов определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы <1>.

<1> Согласно ст. 6 Федерального закона от 14 июня 1994 г. N 5-ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания".

Правовая природа актов высших судебных инстанций не определена законодателем, не сложилось однозначного к ней отношения и в теории права. Уже неоднократно выдвигались предложения

приравнять судебные акты к источникам права. И в первую очередь это относится к решениям КС РФ.

Достаточно часто, особенно по вопросам, связанным с налогообложением, КС РФ, рассматривая дела о толковании норм Конституции или о конституционности нормативных актов, устанавливает правила, которые сами по себе не являются разъяснениями норм Конституции. А выводы, закрепленные в решениях КС РФ, оказывают существенное влияние не только на правоприменительную, но и на нормотворческую деятельность.

Пример. Разъяснение КС РФ о том, что считать моментом исполнения обязанности по уплате налога, было воспроизведено законодателем в ст. 45 НК РФ. Правило, изложенное в Постановлении КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П, о том, что при производстве по делу о налоговом правонарушении подлежит доказыванию как сам факт совершения такого правонарушения, так и степень вины налогоплательщика, нашло отражение в ст. ст. 106, 108 НК РФ.

По общему правилу, закрепленному в ст. 5 НК РФ, законодательные акты о налогах вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

Принцип законного установления налога не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего налог, процедуре его принятия и введения в действие <1>. Содержание акта должно соответствовать конституционным принципам и отражающим их основным началам законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ).

<1> Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 г. N 18-П.

Пунктами 1 и 3 ст. 3 НК РФ установлен запрет на произвольный характер налогов, т.е. установление налога без учета экономических оснований и фактической способности налогоплательщика к его уплате.

На основании ст. 38 НК РФ доход может являться объектом налогообложения. Доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить. Материальная выгода должна определяться в соответствии с главами части второй НК РФ (ст. 41), в частности гл. 23 "Налог на доходы физических лиц". Однако данная глава прямо не содержит порядка определения выгоды, полученной в результате выигрыша.

КС РФ сделал вывод о допустимости обложения налогом дохода, получаемого в каждом случае выигрыша, а не прибыли - суммы, составляющей разницу, на которую доход превышает затраты. Денежное выражение результата участия в игре может быть для участника игры как положительным, так и отрицательным <1>.

<1> Определение КС РФ от 5 июля 2001 г. N 162-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Хорошевского районного суда города Москвы о проверке конституционности абзаца второго пункта 2 статьи 224 и пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации".

Правовые позиции КС РФ в отношении проблем налогообложения, как правило, выражены в особой форме. КС РФ в ходе рассмотрения дел о проверке конституционности нормативных актов о налогах и сборах толкует конституционные нормы и формулирует основные принципы налогообложения и сборов. В случае если нормативные акты о налогах и сборах противоречат этим принципам, КС РФ объявляет эти акты не соответствующими Конституции РФ. Решения КС РФ, содержащие нормы, так или иначе регулирующие налогообложение, являются важными источниками налогового права.

Пример. Определения Конституционного Суда Российской Федерации. Налог на имущество физических лиц.

По мнению заявителя, ст. ст. 1 и 5 Закона РФ от 9 декабря 1991 г. N 2003-1 "О налогах на имущество физических лиц" предполагают уплату индивидуальным предпринимателем (далее - ИП) налога на имущество в порядке, предусмотренном для физических лиц, а не для организаций, чем ставят организации в преимущественное положение по сравнению с ИП.

Как указал КС РФ, отказывая заявителю в принятии его жалобы к рассмотрению, в Определении КС РФ от 14 декабря 2004 г. N 451-О указано, что индивидуальная предпринимательская деятельность по своей правовой природе отличается от экономической деятельности организаций тем, что не предполагает обособление и консолидацию капитала, а напротив, заключается в использовании собственного имущества физического лица в предпринимательских целях. Различия в экономической основе осуществления в предпринимательской деятельности ИП и организаций проявляются также в неодинаковом порядке ведения ими учета доходов, расходов, хозяйственных операций и составления бухгалтерской отчетности. На возможность установления при определенных условиях неодинакового регулирования в отношении организаций и ИП КС РФ указывал, ссылаясь на Постановления КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П, от 30 января 2001 г. N 2-П, от 1 декабря 2009 г. N 1552-О-О, от 16 июля 2009 г. N

1023-О-О . Таким образом, само по себе закрепление для ИП и организаций разного порядка уплаты налога на имущество не может рассматриваться как нарушение конституционных прав и свобод налогоплательщика (Определение КС РФ от 25 февраля 2010 г. N 310-О-О) <1>.

<1> Определение КС РФ от 25 февраля 2010 г. N 310-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Хабиева Ермека Бисембаевича на нарушение его конституционных прав статьями 1 и 5 Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц" // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

2.6. Нормы международного права и международные договоры Российской Федерации

В соответствии с ч. 4 ст. 15 Конституции РФ "...общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы". Следовательно, в российскую правовую систему введены две категории международно-правовых норм. Согласно Конституции РФ международные договоры обладают наивысшей юридической силой над всем внутренним законодательством.

Общепризнанными принципами и нормами международного права являются нормы, содержащие основополагающие принципы международного права, и общие принципы права, признанные цивилизованными нациями. Вторую категорию составляют нормы, содержащиеся в международных договорах России.

В соответствии со ст. 7 НК РФ если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятые в соответствии с ним нормативные правовые акты о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации.

Следует также учитывать, что в соответствии со ст. 57 Конституции РФ международные договоры по вопросам налогообложения могут применяться лишь после их ратификации Федеральным Собранием РФ.

К источникам налогового права относятся две группы международных актов:

1) международные акты, устанавливающие общие принципы налогового права и налогообложения, признанные цивилизованными нациями. К актам такого вида следует относить, например, Европейскую социальную хартию, которая была принята 18 октября 1961 г. и вступила в действие в 1965 г., и ряд других;

2) международные межправительственные конвенции по вопросам налогообложения. К актам такого вида относят, например, многочисленные соглашения об устранении двойного налогообложения, заключаемые Российской Федерацией с различными странами, Соглашение от 25 ноября 1998 г. о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами - участниками СНГ, двухсторонние соглашения об оказании административной помощи по налоговым делам (они заключаются между налоговыми органами различных стран в целях обмена информацией, усиления налогового контроля и т.д.), международные соглашения, носящие в основном индивидуальный характер и направленные на освобождение от уплаты налогов представительств и штаб-квартир конкретных международных организаций (ООН, ЮНЕСКО, ФИФА, МОК и т.д.) в странах пребывания, и ряд других.

Можно выделить три группы международных соглашений по налоговым вопросам.

1. Акты, устанавливающие общие принципы налогообложения, такие как Европейская социальная хартия (принята 18 октября 1961 г., вступила в действие в 1965 г.), Заключительный акт совещания по безопасности и сотрудничеству в Европе (1975) и др. Непосредственному применению эти акты не подлежат, содержащиеся в них принципы реализуются во внутреннем законодательстве.

2. Собственно налоговые соглашения - двух- или многосторонние соглашения, заключающиеся в целях избежания двойного налогообложения, недискриминации налогоплательщиков, осуществляющих хозяйственную деятельность на территории зарубежных стран, предотвращения уклонений от налогообложения. В данной группе международных соглашений можно выделить три подгруппы:

- общие налоговые соглашения (конвенции). Они охватывают все вопросы, относящиеся к взаимоотношению государств по линии прямых налогов (налогов на доходы и на имущество) или косвенных налогов (например, таможенных тарифов). Россия имеет более 50 соглашений, касающихся прямых налогов, и интенсивно проводит переговоры о заключении соглашений об избежании двойного налогообложения с рядом стран;

- ограниченные налоговые соглашения. Они посвящены либо отдельным налогам (соглашения о налогах на наследство, о налогах по социальному страхованию), либо налогообложению отдельных видов деятельности (соглашения об устранении двойного налогообложения морских и воздушных перевозок и т.п.).

Пример. Соглашения по вопросам налогообложения **отдельных экономических программ**. Так, Российской Федерацией и США заключено Соглашение от 17 апреля 1996 г. о предоставлении отсрочки по уплате налогов в связи с реализацией программ помощи, оказываемой Российской Федерации на безвозмездной основе правительством Соединенных Штатов Америки.

Для гармонизации косвенного налогообложения большое значение имеет Соглашение от 25 ноября 1998 г. о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами - участниками Содружества Независимых Государств;

- соглашения об оказании административной помощи по налоговым делам. Эти соглашения заключаются между налоговыми органами различных стран в целях обмена информацией, усиления налогового контроля и т.п. В 1994 г. Россией заключены первые такие соглашения с Узбекистаном, Арменией, Грузией. В дальнейшем соглашения были заключены и с другими странами.

3. Третью группу составляют различные международные соглашения, которые наряду с другими вопросами рассматривают вопросы налогового права. Например, соглашения об основах взаимоотношений между двумя государствами рассматривают, как правило, вопрос о налоговом равноправии; соглашения об установлении дипломатических и консульских отношений предусматривают взаимные налоговые льготы для дипломатических и консульских сотрудников. Большое значение имеют торговые договоры и соглашения, на основе которых устанавливается режим наибольшего благоприятствования в отношении таможенных пошлин.

Реализация международных договоров обеспечивается в том числе правом их участников обратиться в компетентные организации для разрешения **споров в области налогообложения.**

Например, международные договоры об избежании двойного налогообложения (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Кипр от 5 декабря 1998 г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал"; Соглашение между РФ и Федеративной Республикой Германия от 29 мая 1996 г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество"; Конвенция между Правительством РФ и Правительством Чешской Республики от 17 ноября 1995 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал"; Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Саудовская Аравия от 11 февраля 2007 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доход и капитал"; Конвенция между Правительством РФ и Правительством Алжирской Народной Демократической Республики от 10 марта 2006 г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество"; Конвенция между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилия от 22 ноября 2004 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы"; Соглашение между Правительством РФ и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов от 7 июня 2004 г. "Об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы" и ряд других).

Практические задания

1. Сформулируйте понятие налогово-правовых норм. Перечислите виды налогово-правовых норм.
2. Выявите и определите особенности источников налогового права. Перечислите виды источников налогового права.
3. Перечислите основные составные части системы источников налогового права.

Тестовые задания

1. Структура нормы налогового права включает:

а) условия и меру ответственности;

б) гипотезу, диспозицию и санкцию;

в) гипотезу, диспозицию, санкцию и меру ответственности.

2. В зависимости от характера содержащих в норме права предписаний они подразделяются на:

а) регулятивные и охранительные;

б) обязывающие, управомочивающие, запретительные;

в) обязывающие, управомочивающие, запретительные и контрольные.

3. Акты законодательства о налогах и сборах, так же как и любые другие нормативные правовые акты, действуют:

а) во времени, в пространстве и по кругу лиц;

б) на федеральном, региональном и местном уровнях;

в) внутри страны и на международном уровне.

4. В ст. 9 НК РФ установлен исчерпывающий перечень участников налоговых правоотношений:

а) физические лица - налогоплательщики, юридические лица - налоговые агенты, налоговые инспекции, федеральные и региональные таможенные органы;

б) налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, таможенные органы;

в) физические и юридические лица - налогоплательщики, физические и юридические лица - налоговые агенты и налоговые органы.

5. Акты органов специальной компетенции издаются:

а) Федеральным Собранием Российской Федерации;

б) Конституционным Судом Российской Федерации, Верховным Судом Российской Федерации и Высшим Арбитражным Судом Российской Федерации;

в) Федеральной налоговой службой Российской Федерации и Министерством финансов Российской Федерации.

Контрольные вопросы

1. Каковы особенности налогово-правовых норм?
2. Какие виды источников налогового права вам известны?
3. В чем заключаются сходство и различия специального и общего налогового законодательства?
4. В чем состоит сущность подзаконных нормативных правовых актов по вопросам налогообложения и сборов?
5. Какие международные договоры по вопросам налогообложения вам известны?
6. В чем заключаются особенности международного налогового права?

Глава 3. ПРИНЦИПЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

3.1. Общая характеристика принципов налогообложения

Под принципами налогообложения понимаются основные начала, главные идеи, на которых строится налоговое право. Принципы налогообложения, которыми должны руководствоваться законодательные органы всех уровней при регулировании налоговых отношений, а также все субъекты налоговых правоотношений, не могут изменяться вместе с изменением текущей налоговой политики государства.

Принципы построения налоговой системы являются ориентиром при формировании налогово-правовой политики государства и имеют огромное значение для правоприменительной практики, поскольку все нормы законодательства о налогах и сборах должны применяться на основе базовых подходов, установленных налогово-правовыми принципами <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 112.

КС РФ указал, что "...общие принципы налогообложения и сборов относятся к основным гарантиям, установление которых федеральным законом обеспечивает реализацию и соблюдение основ конституционного строя, основных прав и свобод человека и гражданина, принципов федерализма в Российской Федерации" <1>. При возникновении спорных ситуаций КС РФ, как правило, обращается именно к налогово-правовым принципам.

<1> Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. "По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 г. "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // СЗ РФ. 1997. N 13. Ст. 1602.

Пункт 3 ст. 75 Конституции РФ предписывает установление общих принципов налогообложения и сборов федеральным законом. Таким федеральным законом является Налоговый кодекс Российской Федерации. В п. 2 ст. 3 НК РФ указано, что данный Кодекс устанавливает общие принципы налогообложения и сборов. Но неясно, какие именно положения НК РФ считаются такими принципами.

В НК РФ нет определения и конкретного перечня общих принципов налогообложения и сборов. Таким образом, несмотря на прямое указание в Конституции России о необходимости установления общих принципов налогообложения и сборов федеральным законом, этого до настоящего времени не сделано, т.е. федеральным законодателем не выполнено прямое конституционное требование, что

является нарушением конституционной законности в сфере налогового законотворчества <1>.

<1> Кикабидзе Н.Р. Общие принципы налогообложения и сборов в России и США (понятие, классификация, проблемы формирования) // Вестник Моск. гос. обл. ун-та. 2007. N 1.

С середины 1990-х годов в России начался процесс конституционализации налогового права, что выразилось в укреплении конституционно-правовых начал в регулировании налогообложения, в решении важнейших проблем налогового права с учетом общих принципов права. Данный процесс положительно влияет на развитие правовой системы государства в целом, ибо переносит на конституционный уровень налоговые отношения между государством и налогоплательщиками, что не позволяет государству произвольно изменять основные юридические условия налогообложения путем изменения текущего налогового законодательства.

Общие принципы налогообложения в России - это правовые принципы, которые закреплены в Конституции РФ и раскрывают свои специфические черты применительно к налогообложению.

В Российской Федерации к общим относятся следующие принципы налогообложения:

- взимание налогов в публичных целях;
- финансовая цель взимания налогов;
- установление налогов только законом;
- установление налогов в особой процедуре;
- запрет обратной силы налоговых законов;
- всеобщность налогообложения;
- равенство налогоплательщиков;
- равное налоговое бремя;
- недопустимость чрезмерного налогообложения;
- разделение полномочий в сфере налогообложения и сборов;
- единство системы налогов и сборов;
- единая налоговая политика и недопустимость установления налогов, нарушающих единое экономическое пространство страны.

Выделяют также основные критерии включения принципов налогообложения в данный перечень. К таким критериям можно отнести следующие:

- принципы налоговых правоотношений должны быть экономически обоснованными для целей развития налоговой системы страны;
- указанные принципы должны реализовываться в процессе функционирования и развития налоговой системы Российской Федерации, т.е. такие принципы должны быть закреплены в законодательстве о налогах и сборах;
- указанные принципы должны выражать налоговые правоотношения в Российской Федерации, которое стремится к демократическому политическому режиму и построению правового государства.

Некоторые положения НК РФ, носящие характер общих принципов налогообложения, содержатся в ст. 3 "Основные начала законодательства о налогах и сборах" НК РФ.

В странах романо-германской правовой семьи, к которой исторически относится и Россия, принципы права имеют юридическое значение лишь постольку, поскольку они выражены в законе. Однако такой подход к принципам права постепенно меняется. Эволюция принципов права, их теоретическое осмысление и необходимость практического действия привели к тому, что в последние десятилетия они приобрели универсальное значение и наиболее отчетливо проявляются в области основных прав человека. Соответственно изменилась и роль принципов в правовой системе. Сегодня они рассматриваются как своего рода высшее право. Конституционный Суд России констатировал наличие общих принципов права, которые получают воплощение в конституционных принципах. Общеобязательность таких принципов состоит как в приоритетности перед иными правовыми установлениями, так и в распространении их действия на все субъекты права. Формой проявления общих принципов права являются конституционные принципы. Складывается следующая иерархия - общие принципы права проявляются в конституционных принципах, которые, в свою очередь, преломляются в отраслевых принципах <1>.

<1> Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998; Петрова Г.В. Общая теория налогового права. М.: ФБК-ПРЕСС, 2004.

Согласно ст. 57 Конституции РФ установление налогов и сборов возможно только законом. Это требование относится к федеральным, региональным и местным налогам и сборам. Законы, приводящие к изменению размеров налоговых платежей, обратной силы не имеют.

Рассматривая общие принципы налогообложения зарубежных стран, можно выделить следующие

основные принципы налогообложения:

принцип справедливости. Под налогами во многих странах понимается законная форма изъятия части собственности налогоплательщика для ее использования в интересах общества и государства. При изъятии у налогоплательщика части имущества проявляется принцип справедливости, так как для налоговых органов, которые осуществляют взимание налогов и сборов, изъятие части собственности налогоплательщика считается справедливым, а для налогоплательщиков несправедливым, т.е. данный вопрос является достаточно спорным;

принцип определенности налогообложения. Впервые данный принцип сформулировал Адам Смит: "Налог, который обязывается уплачивать каждое отдельное лицо, должен быть точно определен, а не произволен. Срок уплаты, способ платежа, сумма платежа - все это должно быть ясно и определенно для плательщика и для всякого другого лица". Данный принцип определен в законодательстве о налогах и сборах многих стран мира, в том числе и в российском;

принцип удобства налогообложения - заключается в том, налогообложение должно осуществляться удобным для налогоплательщика способом;

принцип экономии - рассматривается как технический принцип построения налога, так как расходы по взиманию налога должны быть минимальными по сравнению с доходом, который приносит данный налог. Согласно Адаму Смиту принцип экономии сводится к тому, что "каждый налог должен быть так задуман и разработан, чтобы он брал и удерживал из карманов народа возможно меньше сверх того, что он приносит государственному казначейству";

финансовые принципы организации налогообложения - выражаются в достаточности налогообложения, эластичности (подвижности) налогообложения;

народно-хозяйственные принципы - определяют надлежащий выбор источника налогообложения, т.е. решение вопроса о том, должен ли налог падать только на доход или капитал отдельного лица либо населения в целом; правильную комбинацию различных налогов в такую систему, которая считалась бы с последствиями и условиями их предложения;

этические принципы, принципы справедливости - определяют всеобщность и равномерность налогообложения;

административно-технические правила или принципы налогового управления - определяют определенность налогообложения; удобство уплаты налога; максимальное уменьшение издержек взимания.

3.2. Принцип законности налогообложения

Принцип законности налогообложения является общеправовым принципом и отображает конституционный запрет ограничения прав и свобод человека и гражданина. Так, в соответствии с п. 3 ст. 35 Конституции РФ "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". Но, рассматривая смысл налогообложения, можно заметить, что налогообложение - это своего рода ограничение собственности, только данное ограничение является законным. Законность налогообложения закрепляется также в п. 1 ст. 3 НК РФ, в соответствии с которой "...каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога".

Под законностью также понимается точное выполнение всеми субъектами права нормативных предписаний.

Рассматривая законность как юридическую категорию, следует иметь в виду, что под такой категорией понимаются правовой принцип, признак права, метод государственного управления, особый режим общественной жизни, результат правового регулирования и т.д.

Рассматривая законность как правовой институт, необходимо отметить два его основных элемента:

- сфера правотворчества - соблюдение законодателем некоторых базовых идей, положений, принципов, требований подготовки, принятия, введения в действие нормативных правовых актов;
- сфера реализации права - неукоснительное выполнение правовых норм всеми участниками правоотношений, включая и государство.

В принципе законности налогообложения присутствуют оба вышеназванных элемента - и сфера правотворчества, и сфера реализации права. Элемент правотворчества связан с установлением, введением и взиманием налогов и сборов. Элемент реализации права выражает неукоснительное соблюдение налогоплательщиками и государственными органами, осуществляющими контроль и надзор в области налогообложения, своих обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. НК РФ развивает закрепленную в ст. 57 Конституции РФ конституционно-правовую обязанность

каждого платить законно установленные налоги и сборы. Так, в соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы.

Раскрывая понятие "законно установленные налоги и сборы", КС РФ неоднократно указывал, что установить налог или сбор можно только законом; налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться законно установленными.

Основные требования к законно установленным налоговым платежам можно выделить следующие:

1) налоги устанавливаются органами государственной власти и местного самоуправления;

2) налоги устанавливаются в форме актов налогового законодательства с соблюдением правотворческой процедуры;

3) акты налогового законодательства должны иметь правовой характер;

4) при установлении налога должен соблюдаться принцип определенности налогообложения;

5) акты налогового законодательства должны быть надлежащим образом введены в действие.

В конституциях многих европейских государств, так же как и в законодательстве Российской Федерации, закреплены аналогичные нормы по обязанности лиц уплачивать законно установленные налоги и сборы.

В качестве примеров целесообразно привести следующие правовые нормы законодательства зарубежных стран:

- ст. 133 Конституции Испании устанавливает, что "...изначальное право устанавливать налоги принадлежит исключительно государству и осуществляется посредством издания закона";

- согласно ч. 1 ст. 78 Конституции Греции "...ни один налог не может быть введен и не может взиматься без действия формального закона, определяющего круг лиц, подлежащих обложению, уровень дохода, пространственные пределы, расходы и сделки или категории последних, на которые распространяется налогообложение";

- ст. 30 Конституции Японии провозглашает: "Население подлежит обложению налогами в соответствии с законом".

Таким образом, основным критерием принципа законности является его законодательное закрепление. При этом налоговое законодательство Российской Федерации содержит исключение изданного правила, по которому ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных НК РФ. Так, согласно ст. 104 Конституции РФ Правительство РФ наделено правом законодательной инициативы; аналогичное право предоставлено органам исполнительной власти также на региональном и местном уровнях. Региональные и местные налоги и сборы устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления, и эти акты федеральным законодателем включены в "законодательство о налогах и сборах".

Пример. В соответствии с п. 5 ст. 1 НК РФ "Нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах и сборах принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с настоящим Кодексом"; согласно п. 4 ст. 12 НК РФ местными налогами признаются налоги, которые установлены настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено п. п. 4, 7 ст. 12 НК РФ.

Принцип законности в налогообложении по своей сути указывает на верховенство закона, т.е. неукоснительное выполнение каждым субъектом актов налогового законодательства. Требования верховенства закона и господства законности подразумевают правовые законы и правовую законность.

Согласно Постановлению КС РФ "...принцип законного установления обязательных платежей не ограничивается требованиями к правовой форме акта, устанавливающего тот или иной обязательный платеж, и к процедуре его принятия. Содержание этого акта также должно отвечать определенным требованиям, поэтому не может считаться законно установленным обязательный платеж, не соответствующий основным началам законодательства о налогах и сборах" <1>.

<1> Постановление КС РФ от 23 декабря 1999 г. N 18-П.

КС РФ указал, что по смыслу ст. 57 Конституции РФ применительно к актам органов государственной власти и органов местного самоуправления о налогах и сборах требование законно установленного налога и сбора относится не только к форме, процедуре принятия и содержанию такого акта, но и к порядку введения его в действие. Указанное конституционное положение, в частности, требует от соответствующих органов определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой режим стабильных условий хозяйствования, выводимый, в частности, из ч. 1 ст. 8 и ч. 1 ст. 34 Конституции РФ <1>.

<1> Постановление КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П.

Налог или сбор может считаться законно установленным только в том случае, если законом зафиксированы существенные элементы налогового обязательства, т.е. установить налог можно только путем прямого перечисления в законе о налоге существенных элементов налогового обязательства. Причем элементы налогообложения должны быть определены четко и однозначно, чтобы обеспечить их единообразное толкование и применение <1>.

<1> Постановление КС РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П; Определение КС РФ от 8 апреля 2003 г. N 159-О.

КС РФ, реализуя принцип законности налогообложения, осуществляет также проверку конституционности положений НК РФ.

Пример. По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подп. 2 п. 1 ст. 165 Налогового кодекса РФ в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда РФ КС РФ постановил: "Признать абзац пятый подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в части, предусматривающей в качестве необходимого условия подтверждения права налогоплательщика на применение ставки 0 процентов по налогу на добавленную стоимость при реализации товаров, вывезенных из Российской Федерации в таможенном режиме экспорта, в случае, если выручка от реализации товара (припасов) иностранному лицу поступила на счет налогоплательщика от третьего лица, представление (в числе документов согласно установленному перечню) исключительно договора поручения по оплате за данный товар (припасы), заключенного между иностранным лицом и организацией (лицом), осуществившей (осуществившим) платеж и тем самым не допускающей возможности представления иных доказательств фактического поступления указанной выручки на счет налогоплательщика, не соответствующим Конституции Российской Федерации, ее статьям 19 (части 1 и 2), 34 (часть 1) и 57" <1>. Настоящее Постановление является окончательным и не подлежит обжалованию, вступает в силу немедленно после провозглашения, действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами.

<1> Постановление КС РФ от 23 декабря 2009 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. 2010. N 1. Ст. 128.

3.3. Принцип равенства и всеобщности налогообложения

Принцип равенства и всеобщности налогообложения, так же как и принцип законности налогообложения, закреплен в Конституции РФ, следовательно, является конституционным. Так, в соответствии с ч. 2 ст. 6 Конституции РФ "Каждый гражданин Российской Федерации обладает на ее территории всеми правами и свободами и несет равные обязанности, предусмотренные Конституцией Российской Федерации". Из данной конституционной нормы вытекает правило, установленное ст. 57 Конституции РФ, в соответствии с которым каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют.

Данное положение закреплено и развивается в налоговом законодательстве Российской Федерации: в соответствии с п. 1 ст. 3 НК РФ "каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога", и п. 5 ст. 3 "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".

КС РФ указал, что "налог - это безусловное, атрибутивное условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства" <1>. При этом каждое лицо (и гражданин, и организация) обязано уплачивать законно установленные налоги и сборы, в отношении которых оно признано налогоплательщиком.

<1> Постановление КС РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П.

Таким образом, принцип всеобщности налогообложения состоит в том, что определенные налоговые обязанности устанавливаются по общему правилу для всего круга лиц, соответствующего конкретным родовым требованиям, при этом налогообложение строится на единых принципах. Например, транспортный налог уплачивают все владельцы транспортных средств.

В соответствии с принципом всеобщности налогообложения все субъекты Российской Федерации - как физические, так и юридические лица, а также само государство - обязаны участвовать в финансировании публичных затрат государства и общества наравне с другими.

Принцип всеобщности и равенства налогообложения, равно как и принцип законности налогообложения, закреплен и во многих конституциях зарубежных стран.

Пример.

Согласно ст. 53 Конституции Италии "все обязаны участвовать в государственных расходах в соответствии со своими возможностями".

Согласно ст. 31 Конституции Испании "каждый должен участвовать в общественных расходах в соответствии со своими экономическими возможностями посредством справедливой налоговой системы".

Согласно ст. 30 Конституции Японии "население подлежит обложению налогами в соответствии с законами".

В соответствии с ч. 1 ст. 19 Конституции РФ "все равны перед законом и судом". Из данного конституционного принципа вытекает принцип равенства налогообложения, который отображен в абз. 1 п. 2 ст. 3 НК РФ: "Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев".

Принцип равенства и всеобщности налогообложения закреплен также в ст. 56 НК РФ: "Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера" (абз. 2 п. 1 ст. 56 НК РФ). Однако при установлении определенных налоговых льгот все равно так или иначе нарушается принцип формально-юридического равенства сторон, так как если налоговое бремя снижается для одних налогоплательщиков, то оно автоматически повышается для других.

До вступления в силу гл. 23 "Налог на доходы физических лиц" НК РФ некоторые категории российских государственных служащих освобождались от уплаты подоходного налога (НДФЛ): сотрудники органов внутренних дел, налоговой полиции, таможенных органов, военнослужащие, судьи, работники прокуратуры. Однако данные нормы содержались не в налоговых законах, а в актах отраслевого характера. В настоящее время в НК РФ отсутствуют подобные налоговые льготы.

Принцип равенства налогообложения означает также, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер. Таким образом, налоги и сборы не могут различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев; не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала (п. 2 ст. 3 НК РФ).

До закрепления принципа равенства в НК РФ его содержание было выработано судебной практикой. Так, принцип равного налогового бремени был сформулирован КС РФ следующим образом: "Не допускается установление дополнительных, а также повышенных по ставкам налогов в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика, от государства, региона или иного географического места происхождения уставного (складочного) капитала (фонда) или имущества и иных носящих дискриминационный характер оснований" <1>. Также Конституционный Суд РФ установил, что повышение тарифа страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации в отношении индивидуальных предпринимателей, адвокатов и частных нотариусов носит чрезмерный характер и ставит их в худшее положение по сравнению с такими плательщиками страховых взносов, как лица наемного труда. Тем самым нарушается ст. 19 Конституции РФ, исключающая какую-либо дискриминацию в зависимости от рода труда и занятий <2>.

<1> Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П.

<2> Постановление КС РФ от 24 февраля 1998 г. N 7-П.

3.4. Принцип справедливости налогообложения

Первоначально, до вступления в юридическую силу части первой НК РФ, принцип справедливости налогообложения был сформулирован в п. 5 Постановления КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П: "В целях обеспечения регулирования налогообложения в соответствии с Конституцией Российской Федерации принцип равенства требует фактической способности к уплате налога исходя из правовых принципов справедливости и соразмерности. Принцип равенства в социальном государстве в отношении

обязанности платить законно установленные налоги и сборы (часть 2 статьи 6 и статьи 57 Конституции Российской Федерации) предполагает, что равенство должно достигаться посредством справедливого перераспределения доходов и дифференциации налогов и сборов" <1>.

<1> Постановление КС РФ от 4 апреля 1996 г. N 9-П.

НК РФ также закрепил принцип справедливости налогообложения в п. 1 ст. 3 НК РФ: "...При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога" - т.е. налоги должны быть справедливыми.

В настоящее время КС РФ выносит множество различных постановлений по проверке конституционности положений российского законодательства о налогах и сборах в отношении как юридических, так и физических лиц.

Пример. Рассмотрим Определение КС РФ по жалобе Открытого акционерного общества "Каустик" на нарушение конституционных прав и свобод абз. десятым ст. 275.1 НК РФ.

КС РФ, рассмотрев жалобу, определил: "1. Положения абзаца десятого статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации в их конституционно-правовом истолковании не требуют - при отсутствии утвержденных органами местного самоуправления нормативов на содержание объектов обслуживающих производств и хозяйств и порядка определения расходов на содержание этих объектов, действующего для аналогичных объектов, находящихся на территории муниципального образования и подведомственных органу местного самоуправления, - применения градообразующими организациями при принятии ими для целей налогообложения фактически осуществленных расходов на содержание указанных объектов положений абзацев пятого - восьмого статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации и соблюдения условий, предусмотренных для организаций, не являющихся градообразующими.

Конституционно-правовой смысл указанных законоположений, выявленный Конституционным Судом Российской Федерации в настоящем Определении, является общеобязательным и исключает любое иное их истолкование в правоприменительной практике.

2. Признать жалобу ОАО "Каустик" не подлежащей дальнейшему рассмотрению в заседании Конституционного Суда Российской Федерации, поскольку для разрешения поставленного заявителем вопроса не требуется вынесение предусмотренного статьей 71 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" итогового решения в виде постановления" <1>.

<1> Определение КС РФ от 19 мая 2009 г. N 815-О-П "По жалобе открытого акционерного общества "Каустик" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем десятым статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник КС РФ. 2009. N 6.

Пример. В отношении физических лиц рассмотрим Постановление КС РФ "По делу о проверке конституционности отдельных положений подп. 1 и 2 п. 1 ст. 220 НК РФ в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой" <1>. КС РФ, рассмотрев в открытом заседании жалобу о проверке конституционности отдельных положений подп. 1 и 2 п. 1 ст. 220 НК РФ, постановил: "1. Признать не противоречащим Конституции Российской Федерации положение абзаца четвертого подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 20 августа 2004 года N 112-ФЗ, поскольку с учетом системной связи с абзацем первым данного подпункта в указанной редакции оно подлежит применению только в случае распоряжения имуществом, находящимся в общей долевой собственности, как единым объектом права собственности.

<1> Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой" // Вестник КС РФ. 2008. N 3.

<...>

Признать не противоречащим Конституции Российской Федерации положение абзаца четвертого подпункта 1 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции Федерального закона от 20 августа 2004 года N 112-ФЗ (в настоящее время - абзац третий), поскольку с учетом системной связи с абзацем первым данного подпункта в указанной редакции под долями следует понимать доли в праве общей собственности.

<...>

2. Признать не противоречащим Конституции Российской Федерации абзац четвертый подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 20 августа 2004 года N 112-ФЗ (в настоящее время - абзац восемнадцатый), поскольку содержащееся в нем положение по своему конституционно-правовому смыслу во взаимосвязи с другими положениями данного Кодекса и в общей системе правового регулирования предполагает право родителя, приобретшего за счет собственных средств квартиру в общую долевую собственность со своими несовершеннолетними детьми, на получение имущественного налогового вычета в соответствии с фактически произведенными расходами в пределах общего размера данного вычета, установленного законом.

3. Правоприменительные решения по делу гражданки Н.В. Ивановой, основанные на абзаце четвертом подпункта 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в редакции, действовавшей до вступления в силу Федерального закона от 20 августа 2004 года N 112-ФЗ, в истолковании, расходящемся с его конституционно-правовым смыслом, выявленным Конституционным Судом Российской Федерации в настоящем Постановлении, подлежат пересмотру в установленном порядке, если для этого нет иных препятствий".

Таким образом, КС РФ при рассмотрении и проверки конституционности положений НК РФ реализует принцип справедливости налогообложения, при этом объективно оценивает и проверяет положения НК РФ в отношении определенных граждан и организаций.

3.5. Принцип единства системы налогов и сборов

Система налогов и сборов (налоговая система) - это совокупность налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке. В НК РФ используется не термин "налоговая система", а словосочетание "система налогов и сборов". Но понятия "налоговая система" и "система налогов и сборов" являются синонимами.

Принцип единства системы налогов и сборов, так же как и вышеназванные принципы, первоначально был закреплен в Постановлении КС РФ. Так, в соответствии с абз. 4 п. 4 Постановления КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П такая унификация необходима для достижения равновесия между правом субъектов Федерации устанавливать налоги, с одной стороны, и соблюдением основных прав человека и гражданина, закрепленных в ст. ст. 34 и 35 Конституции РФ, обеспечением принципа единства экономического пространства - с другой <1>. Таким образом, закрепленный НК РФ перечень региональных и местных налогов носит закрытый, а значит, исчерпывающий характер.

<1> Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П.

Принцип единства системы налогов и сборов вытекает из провозглашенного Конституцией РФ принципа единства экономического пространства России (ст. 8), согласно которому не допускается установление налогов, нарушающих единое экономическое пространство страны. Общефедеральная Конституция устанавливает, что на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств (ч. 1 ст. 74), а ограничения могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей (ч. 2 ст. 74) <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 66.

В соответствии с п. 4 ст. 3 НК РФ "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 препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций".

КС РФ, подтверждая недопустимость установления нарушающих единство экономического пространства Российской Федерации налогов, установил запрет на введение региональных налогов, которое может прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств в пределах единого экономического пространства, а также запрет на введение региональных налогов, которое позволяет формировать бюджеты одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других регионов <1>.

<1> Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П.

Финансовая, бюджетная и налоговая системы государства формируются и развиваются в прямой зависимости от формы государственного устройства. Форма государственного устройства - это совокупность способов устройства государственной власти применительно к территории, внутреннее деление государства на части и взаимоотношения между этими частями. Форма государственного устройства дает возможность рассмотреть структуру государства, характер взаимоотношений между местными и высшими органами государственной власти. По структуре различают простые (унитарные) и сложные (федеративные) государства.

Унитарное государство - это государство, в составе которого могут находиться отдельные автономные национально-государственные образования (например, Украина, США, Франция и т.д.), но эти самостоятельные части не обладают признаками государственного суверенитета.

Федеративное государство - это государство, субъекты которого, обладая государственным суверенитетом, объединились в общее государство (например, Российская Федерация, Федеративная Республика Германия и т.д.). Налоги в федеративном государстве делятся на федеральные налоги, налоги субъектов федерации, местные налоги.

Единство системы налогов и сборов обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов, в соответствии с чем налоговые органы, относящиеся к федеральным экономическим службам, находятся в ведении Российской Федерации (п. "ж" ст. 71 Конституции РФ), а налоговые органы в субъектах РФ являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти (ч. 1 ст. 78), а не органами субъектов РФ <1>.

<1> Там же.

Налоговая система РФ (система налогов и сборов РФ) формируется не только на основе принципа единства системы налогов и сборов, но и на основе таких принципов, как:

- принцип стабильности - означает, что система налогов и сборов не может изменяться часто и произвольно. Недопустимо частое установление новых, равно как и отмена недавно введенных налогов и сборов;
- принцип мобильности (эластичности) - означает, что налоговая система должна реагировать на объективно изменяющуюся во времени общественно-политическую и экономическую ситуацию;
- принцип множественности налогов и сборов - означает, что дееспособная налоговая система объективно не может состоять лишь из нескольких налогов.

Установление общих принципов налогообложения и сборов и формирование налоговой системы, включающей в том числе исчерпывающий перечень региональных и местных налогов и сборов как источников поступлений в бюджеты субъектов РФ и местные бюджеты, осуществляются федеральным законом в соответствии с Конституцией РФ <1>.

<1> Постановление КС РФ от 30 января 2001 г. N 2-П.

Исчерпывающий перечень налогов и сборов всех уровней закрепляется в НК РФ.

"Исходя из необходимости достижения равновесия между указанными конституционными ценностями, налоговая политика стремится к унификации налоговых изъятий. Этой цели служат и такой общий принцип налогообложения и сборов, как исчерпывающий по своему характеру перечень региональных налогов, которые могут устанавливаться органами государственной власти субъектов Российской Федерации, и вытекающие из него ограничения по введению дополнительных налогов и обязательных отчислений, а также по повышению ставок налогов и налоговых платежей" <1>.

<1> Постановление КС РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Таким образом, система налогов и сборов нашла свое отражение во второй главе НК РФ и полностью отобразила требования и рекомендации как Конституции РФ, так и постановлений КС РФ. Так, "не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные настоящим Кодексом" (п. 6 ст. 12 НК РФ). Федеральные, региональные и местные налоги и сборы подлежат отмене также в соответствии с Налоговым кодексом (п. 5 ст. 12 НК РФ).

3.6. Принцип определения налогообложения

В соответствии с принципом определения 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. Так, согласно п. 6 ст. 3 НК РФ "при установлении налогов

должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить".

Принцип определенности системы налогов и сборов (п. п. 6, 7 ст. 3 НК РФ) означает, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый налогоплательщик точно знал, какие налоги (сборы) он должен платить, а также порядок их исчисления. Данный принцип направлен на обеспечение контролируемости системы налогов и сборов, поскольку, с одной стороны, способствует эффективному исполнению налогоплательщиком своих обязанностей, а с другой - предотвращает возможные злоупотребления со стороны законодательных и правоприменительных органов <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 66.

КС РФ сформулирована позиция, согласно которой "законодательные органы в целях реализации конституционной обязанности граждан платить законно установленные налоги и сборы должны обеспечивать, чтобы законы о налогах были конкретными и понятными. Неопределенность норм в законах о налогах может привести к несогласующемуся с принципом правового государства (ч. 1 ст. 1 Конституции РФ) произволу государственных органов и должностных лиц в их отношениях с налогоплательщиками и к нарушению равенства граждан перед законом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ)" <1>.

<1> Постановление КС РФ от 8 октября 1997 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году" // СЗ РФ. 1997. N 42. Ст. 4901.

Взимание налога на основании нормативного правового акта, который не отвечает требованию определенности, не допускается: "Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов)" (п. 7 ст. 3 НК РФ).

При определении принципа налогообложения используется принцип определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения. Для определения цены товаров, работ или услуг для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен: "Если иное не предусмотрено настоящей статьей, для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен" (п. 1 ст. 40 НК РФ). Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях (п. 4. ст. 40 НК РФ).

Следующим составляющим элементом принципа определения налогообложения является принцип определения доходов: "...доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" настоящего Кодекса" (ст. 41 НК РФ).

"Доходы налогоплательщика могут быть отнесены к доходам от источников в Российской Федерации или к доходам от источников за пределами Российской Федерации в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль организаций" настоящего Кодекса" (п. 1 ст. 42 НК РФ).

"Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации" (п. 1 ст. 43 НК РФ).

Практические задания

1. Сформулируйте понятие принципов налогообложения и перечислите виды принципов налогообложения зарубежных стран.
2. Опишите особенности формирования налоговой системы РФ.

Тестовые задания

1. Под принципами налогообложения понимаются:
а) основные начала, главные идеи, на которых строится налоговое право;
б) ориентиры при формировании налогово-правовой политики государства;
в) основные начала налоговой политики государств.

2. Принцип законности налогообложения является:
а) общеправовым принципом и отображает конституционный запрет ограничения прав и свобод человека и гражданина;
б) общеправовым принципом, в соответствии с которым каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы;
в) общеправовым принципом, устанавливающим новые налоги.

3. Рассматривая законность как правовой институт, необходимо отметить его основные элементы:
а) сфера законности и сфера ответственности;
б) сфера правотворчества и сфера реализации права;
в) сфера законности и сфера правотворчества.

4. Принцип стабильности означает:
а) что налоговая система должна реагировать на объективно изменяющуюся во времени общественно-политическую и экономическую ситуацию;
б) что дееспособная налоговая система объективно не может состоять лишь из нескольких налогов;
в) что система налогов и сборов не может изменяться часто и произвольно.

5. Принцип мобильности (эластичности) означает:
а) что система налогов и сборов не может изменяться часто и произвольно. Недопустимо частое установление новых, равно как и отмена недавно введенных налогов и сборов;
б) что налоговая система должна реагировать на объективно изменяющуюся во времени общественно-политическую и экономическую ситуацию;
в) что дееспособная налоговая система объективно не может состоять лишь из нескольких налогов.

Контрольные вопросы

1. Каковы основные принципы налогообложения?
2. В чем заключаются особенности принципа законности налогообложения?
3. В чем состоят особенности принципа равенства и всеобщности?
4. В чем заключаются различия между принципом добросовестности и незлоупотребления правом и принципом справедливости налогообложения?
5. Какие принципы налогообложения зарубежных стран вам известны?

Глава 4. НОРМЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

4.1. Понятие и особенности норм налогового права

Норма права - это общеобязательное, установленное или санкционированное и охраняемое государством правило поведения, выражающее обусловленную материальными условиями жизни общества волю и интересы народа, активно воздействующее на общественные отношения в целях их упорядочения.

Нормы налогового права (налогово-правовые нормы) являются разновидностью норм финансового права (финансово-правовых норм), так как налоговое право является подотраслью финансового права.

Финансово-правовые нормы - это правовые нормы, определяющие права и обязанности участников финансовых отношений, а также обстоятельства, при которых они становятся носителями определенных прав, обязанностей, а в случаях, предусмотренных законом, - ответственности.

Финансово-правовые нормы представляют собой установленные и охраняемые государством правила поведения участников общественных отношений, выраженные в их юридических правах и обязанностях.

Отношения, регулируемые нормами налогового права, т.е. отношения по поводу собирания денежных средств государством и муниципальными образованиями, детерминированы насущными

потребностями и интересами больших масс людей - государства, населения муниципального образования, общества в целом <1>. Исходя из этого можно сделать вывод, что одной из целей государственных и муниципальных органов является мобилизация денежных средств для спонсирования социально значимых мероприятий. Таким образом, налогово-правовые нормы выступают средством реализации интересов всего общества, государства, муниципальных образований.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 178.

Нормы налогового права - это общеобязательные, установленные или санкционированные и охраняемые государством правила поведения, порождающие налоговые правоотношения; за нарушение правовых норм предусмотрены меры государственного принуждения.

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

Нормы налогового права как разновидность юридических норм обладают следующими признаками:

- являются правилами поведения, гарантированными государством;
- возлагают на участников отношений юридические обязанности и предоставляют им субъективные права;
- имеют общеобязательный характер, т.е. обращены ко всем участникам регулируемых ими общественных отношений, а не к конкретным индивидам;
- всегда выражены либо в нормативном правовом акте, принятом компетентным государственным органом или органом местного самоуправления, либо в постановлении КС РФ <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 174.

Норма налогового права может иметь различное оформление:

1) одна статья НК РФ содержит лишь часть нормы или даже часть одного из элементов нормы, либо, наоборот, одна норма содержится в нескольких статьях НК РФ;

2) одна статья НК РФ содержит несколько непосредственно связанных между собой норм, или, наоборот, норма содержится в части статьи НК РФ;

3) одна статья НК РФ содержит гипотезу или диспозицию, общую для многих непосредственно связанных между собой норм (такие статьи содержатся в общей - части первой НК РФ);

4) одна статья НК РФ содержит несколько гипотез, или несколько диспозиций, или несколько непосредственно связанных между собой норм;

5) одна статья содержит гипотезу и диспозицию (усеченную норму), а санкции выделены в отдельную статью <1>.

<1> Миляков Н.В. Налоговое право. М.: ИНФРА-М, 2008.

Норма налогового права состоит из тех же элементов, что и норма права, а именно: гипотеза, диспозиция, санкция.

Гипотеза в налоговой норме - это объект налогообложения. Например, для того чтобы возникли отношения по взиманию налога на добавленную стоимость (НДС), необходим факт реализации на территории России товаров, работ или услуг, либо передача на территории Российской Федерации товаров (работ, услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету при исчислении налога на прибыль организаций, либо выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления, либо ввоз товаров на таможенную территорию России.

Диспозиция в налоговой норме - это элемент самого налога. В качестве диспозиции в налоговой норме выступает либо "порядок исчисления", либо "порядок и сроки уплаты" налога.

В качестве **санкции в налоговой норме**, как правило, всегда выступает **штраф**. Размеры основных штрафов определены в части первой НК РФ, но в ней предусмотрены санкции не на все случаи налоговых правонарушений. В случае, когда совершаются налоговые преступления, санкции (меру ответственности) устанавливает уголовное законодательство. Административное и уголовное законодательство специализируются на регулировании ответственности за нарушение установленного государством порядка отношений во многих сферах общественной жизни, в том числе и в сфере налоговых отношений.

Налоговой санкцией не является пеня, которая обычно взыскивается при нарушении срока уплаты сумм налога и сбора в бесспорном порядке за каждый день просрочки как налоговая санкция.

"Неустойкой (штрафом, пеней) признается определенная законом или договором денежная сумма,

которую должник обязан уплатить кредитору в случае неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства, в частности в случае просрочки исполнения. По требованию об уплате неустойки кредитор не обязан доказывать причинение ему убытков" (ст. 330 ГК РФ).

"Пеней признается установленная настоящей статьей денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки" (ст. 75 НК РФ). При этом взыскание пени не препятствует одновременно взиманию с плательщика штрафа: в данном случае применяются не две санкции, а санкция и мера обеспечения.

С экономической точки зрения пеня - не что иное, как плата за пользование бюджетным кредитом, поскольку налогоплательщик некоторое время несанкционированно пользовался бюджетными средствами. При этом для целей налогообложения условно считается, что норма рентабельности использования таких средств составляет за день 1/300 ставки рефинансирования.

Некоторые авторы в составе налоговых норм выделяют налогово-процессуальные нормы. Налогово-процессуальная норма - это общеобязательное, формально определенное правило поведения (предписание), которое исходит от государства и охраняется его принудительной силой, являющееся формой упорядочения властной деятельности уполномоченных государством в сфере налогов и сборов органов, должностных лиц, осуществляемой в связи с реализацией основной обязанности налогоплательщика - уплатой налога, а также иной тесно связанной с этим деятельностью, в том числе по взысканию налога, осуществлению налогового контроля, привлечению к ответственности лиц, совершивших налоговые правонарушения, а также обжалованию актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц во внесудебном порядке <1>.

<1> Сапрыкина И.А. Процессуальные нормы налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2009. С. 23.

4.2. Виды норм налогового права

Нормы налогового права как финансово-правовые нормы комплексного характера можно классифицировать по следующим основаниям:

- по юридической силе;
- в зависимости от функций налогового права;
- по методу воздействия на поведение субъектов (или по форме выражения государственной воли);
- по назначению норм;
- по содержанию норм;
- по порядку реализации прав и обязанностей участников правоотношений;
- по порядку действия норм во времени, в пространстве и по кругу лиц.

I. По юридической силе нормы налогового права подразделяются на:

1) **законодательные** нормы налогового права, или **общие** налогово-правовые нормы. Представляют собой финансово-правовые нормы, содержащиеся в законодательных актах, и прежде всего в НК РФ;

2) **подзаконные нормы налогового права**. Представляют собой финансово-правовые нормы, содержащиеся в указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ и т.д.

II. В зависимости **от функций** налогового права нормы налогового права подразделяются на:

1) **регулятивные** налогово-правовые нормы - это нормы, направленные на регулирование общественных отношений в сфере налогообложения путем предоставления участникам права и возложения на них обязанностей.

Регулятивные налогово-правовые нормы в зависимости от их юридического содержания подразделяются на следующие **виды**:

- **обязывающие** - нормы, устанавливающие обязанность лица совершать определенные действия, указанные в этой норме;
- **запрещающие** - нормы, устанавливающие обязанность лица воздерживаться от определенных действий, указанных в этой норме;
- **управомочивающие** - нормы, предусматривающие возможность субъекта действовать в рамках требований налоговой нормы, но по своему усмотрению;

2) **охранительные** налогово-правовые нормы представляют нормы налогового права, предусматривающие применение мер государственного принуждения за налоговые правонарушения, а также за нарушение банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Охранительные нормы налогового права подразделяются на следующие **виды**:

- нормы, которые предусматривают ответственность и порядок привлечения к ответственности за

совершение налогового правонарушения;

- нормы, которые предусматривают ответственность банков за нарушение обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах;

- **специализированные нормы** налогового права охранительного характера - это отдельные институты налогового права, регулирующие какой-либо определенный вид родовых общественных отношений, с учетом присущих им особенностей, своеобразия, специфики, конкретных условий и т.п.

К специализированным налогово-правовым нормам относятся:

- **общие налогово-правовые нормы** (общезакрепительные) нормы - это правовые нормы, фиксирующие определенные элементы регулируемых отношений. К категории общих норм налогового права относится норма ст. 2 НК РФ, определяющая общие признаки отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах;

- **нормы-дефиниции** содержатся в ст. 11 НК РФ, определяющей понятия и термины Налогового кодекса, такие как "недоимка", "внебюджетные фонды" и т.д.;

- **нормы-принципы** представляют собой общие предписания, выражающие и закрепляющие принципы права. Например, п. 1 ст. 3 НК РФ определяет основные начала законодательства о налогах и сборах: "Каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога";

- **коллизионные нормы** налогового права представляют собой налогово-правовые нормы, указывающие на закон и порядок, которые должны действовать именно в данном случае (при наличии альтернатив). Например, ст. 7 НК РФ **оговаривает принцип верховенства международных договоров над внутренним законодательством.**

III. В зависимости от **территории действия** нормы налогового права подразделяются на:

1) **федеральные** налогово-правовые нормы, распространяющие свое действие на всю территорию Российской Федерации. Как правило, такие нормы устанавливаются федеральными законами и высшим законом государства - Конституцией РФ, а также федеральными конституционными законами;

2) **региональные** налогово-правовые нормы, распространяющие свое действие на территорию соответствующего субъекта Российской Федерации. Устанавливаются нормативными правовыми актами субъектов РФ;

3) **местные** налогово-правовые нормы, распространяющие свое действие на территорию соответствующего муниципального образования. Устанавливаются подзаконными актами РФ - правовыми актами муниципальных образований.

IV. Материальные и процессуальные нормы налогового права.

Материальные нормы налогового права устанавливают объекты налогообложения, налоговые ставки, льготы по отдельным видам налогов, общие требования к реализации норм налогового права и т.д.

Процессуальные нормы налогового права устанавливают порядок реализации материальных норм. Процессуальные налогово-правовые нормы регламентируют действия по осуществлению налогового контроля, регулируют также деятельность по исчислению и уплате налогов, привлечению к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, обжалованию действий налоговых органов и др.

4.3. Нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве

Рассматривая презумпцию, необходимо отметить, что различают презумпцию как средство юридической техники и как норму права.

Презумпция - одна из тех правовых категорий, которая имеет многовековую историю в законодательной и правоприменительной практике. Презумпции используются тогда, когда невозможно установить какой-либо факт, обстоятельство, событие или их установление крайне затруднительно.

С введением в действие кодифицированной формы налогового законодательства произошел окончательный отказ от общего, схематического правового регулирования налоговых отношений, который был свойствен Закону об основах налоговой системы и отечественному налоговому законодательству начала и середины 1990-х годов. Становление и развитие кодифицированной формы регулирования налоговых отношений объективно ведет к совершенствованию приемов юридической техники налогового законодательства <1>.

<1> Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 12.

Юридические презумпции можно подразделить на следующие виды:

1) **фактическая презумпция** - утверждение о вероятном существовании факта, связанного

необходимой неустойчивой причинно-следственной связью с другим (другими) достоверно установленным фактом или фактами.

Фактические презумпции подразделяются на два вида:

- **поисковые фактические презумпции** могут иметь разную степень вероятности, поэтому они делятся на **высоковероятные, средневероятные** и **маловероятные**;

- **оценочные фактические презумпции** могут иметь только высокую степень вероятности, поэтому они делятся по видам оценки на фактические презумпции, позволяющие оценить относимость, допустимость, достоверность доказательств, полноту исследования источника доказательственной информации, достаточность совокупности доказательств для формулирования вывода о существовании либо несуществовании искомых фактов дела;

2) **юридическая презумпция** - утверждение о конвенционально-достоверном существовании факта, связанного тетической связью с другим (другими) достоверно установленным фактом или фактами.

Тетическая связь (термин используется в литературе, например, А.Ф. Черданцевым) - это связь явлений, событий, процессов материального мира, которая возникает между ними в силу воли нормодателя (народа, непосредственно принявшего конституцию или законы, либо компетентного нормотворческого органа государства), воплотившейся в определенную норму или нормы права.

Тетическая связь - это связь гипотезы и диспозиции регулятивной нормы права, а также связь гипотезы (либо диспозиции, в зависимости от того, какую точку зрения из существующих предпочитать) и санкции охранительной нормы права.

Юридические презумпции также делятся на два вида:

- **опровержимые презумпции**, которые, в свою очередь, подразделяются также на два вида: **общие опровержимые презумпции** и **специальные опровержимые презумпции;**

- неопровержимые презумпции, которые подразделяются на **общие неопровержимые презумпции** и **специальные неопровержимые презумпции**.

Одним из приемов юридической техники налогового законодательства является использование юридических презумпций, с помощью которых законодательно предполагается существование определенных фактов, влияющих на налоговое обязательство, на основании связи с фактом известным (основанием презумпции). Ярким примером является презумпция рыночных цен, установленная ст. 40 НК РФ <1>.

<1> Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 15.

Общеправовые презумпции также можно классифицировать по следующим видам:

1) **презумпция добросовестности** (презумпция добросовестности налогоплательщика) устанавливает, что недобросовестный налогоплательщик не может пользоваться теми льготами и защитными механизмами, которые предусмотрены НК РФ. Презумпцию добросовестного налогоплательщика ввел КС РФ, в то же время он сделал специальное указание: налогоплательщик считается добросовестным до тех пор, пока налоговый орган не докажет обратное;

2) **презумпция невиновности** устанавливает:

- никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

- никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Также необходимо отметить, что, основываясь на презумпции невиновности, основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу (ст. 108 НК РФ);

3) **презумпция знания законодательства** устанавливает, что налогоплательщик не вправе ссылаться на незнание законодательства о налогах и сборах, если оно является действующим и имеет юридическую силу;

4) **презумпция законности правового акта** устанавливает, что все нормативные правовые акты в сфере налогообложения должны быть действующими и обладать юридической силой. Необходимо отметить, что применительно к сфере налогообложения в законодательном порядке следует определить понятие оспоримого и ничтожного правового акта, закрепив при этом право налогоплательщика не исполнять ничтожные правовые акты вне зависимости от признания таких актов недействительными судом. Презумпции законности правового акта подразделяются на:

- презумпцию законности индивидуального правового акта в сфере налогообложения;

- презумпцию законности нормативно-правового акта в сфере налогообложения.

Нормы-презумпции представляют собой правила, которыми устанавливаются предположения о

существовании каких-либо юридических фактов, принимаемых заранее за достоверные и существующие.

Нормы-презумпции в налоговом праве подразделяются на два вида:

1) нормы-презумпции, имеющие общеправовой характер;

2) нормы-презумпции специальные, т.е. имеющие место только в налоговом праве <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 185.

Нормы-презумпции, имеющие общеправовой характер, представляют собой нормы, которые приняты во всех или многих отраслях права и которые фактически стали правовыми принципами. В качестве примера нормы-презумпции в налоговом праве целесообразно привести положения п. 6 ст. 108 НК РФ, конкретизирующие ст. 49 Конституции РФ.

Так, в соответствии с п. 1 ст. 49 Конституции РФ "каждый обвиняемый в совершении преступления считается невиновным, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу приговором суда".

В то же время в соответствии с п. 6 ст. 108 НК РФ лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке.

Презумпция невиновности налогоплательщика предполагает право налогоплательщика требовать от налоговых органов доказательства своей виновности в совершении налогового правонарушения, во-первых, в порядке, установленном федеральным законом, и во-вторых, решением суда, вступившим в законную силу <1>.

<1> Там же. С. 186.

К **нормам-презумпциям специальным, имеющим место только в налоговом праве,** относится п. 1 ст. 40 НК РФ, которым установлено, что для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Также к специальным нормам-презумпциям относятся многие нормы второй части НК РФ.

Рассматривая нормы-фикции, необходимо определить понятие фикции.

Фикция (от лат. fictio - выдумка, вымысел) - это нечто несуществующее, мнимое, ложное.

Юридическая фикция представляет собой правовую норму, заключающуюся в предположении факта вопреки его действительности. Например, презумпция знания закона по своей сути является фикцией.

Норма-фикция в налоговом праве представляют собой правило поведения в сфере налогообложения, провозглашающее несуществующие или существующие в действительности факт или обстоятельство.

Появление в налоговом праве норм-фикций вызвано стремлением государства удовлетворять свои все расширяющиеся фискальные притязания не за счет увеличения ставок налогообложения и расширения налоговой базы (что политически опасно), а за счет "изощрений" в области юридической техники, позволяющих "обходить" препятствия в движении финансовых потоков от налогоплательщика к государству <1>.

<1> См.: Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001. С. 33.

В качестве примера нормы-фикции целесообразно привести ст. 20 НК РФ, в соответствии с которой взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20 процентов. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Также в качестве фикции целесообразно рассматривать ст. 40 НК РФ, в соответствии с которой положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к

доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В аналогичном порядке в указанных доходах определяются доля, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и доли, которые могут быть отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

4.4. Нормы-принципы и нормы-дефиниции в налоговом праве

Нормы-принципы представляют собой законодательные предписания, выражающие и закрепляющие принципы права. Регулирующая роль принципов права неразрывно связана с их законодательным закреплением. Принцип права, который закреплен в нормативном правовом акте, становится нормой-принципом.

Нормы-принципы налогового права представляют собой предписания налогового законодательства и закрепляющие принципы налогового права. Они обладают значительной спецификой в структуре механизма налогово-правового регулирования. Им присущ базовый характер, поскольку, являясь предписаниями основополагающего характера, нормы-принципы определяют цели и функциональную направленность всех иных налогово-правовых норм.

Нормы-принципы имеют стабильный характер, регулируют ключевые аспекты налоговой сферы и представляют собой обобщающие правовые категории.

Нормы-принципы налогового права содержатся в ст. 3 "Основные начала законодательства о налогах и сборах" НК РФ. Так, в соответствии с п. 2 ст. 3 НК РФ: "Налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев. Не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала".

Закрепленные НК РФ нормы-принципы имеют важное практическое значение, так как именно на основе общеправовых норм-принципов КС РФ принимает решения о конституционности либо неконституционности норм законодательства о налогах и сборах <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 194.

Нормы-дефиниции представляют собой нормы налогового права, которые не формулируют детали правового регулирования, но подлежат обязательному учету при применении любых соответствующих им конкретных норм налогового права.

Законодательство о налогах и сборах содержит нормы-дефиниции в ст. 11 НК РФ "Институты, понятия и термины, используемые в настоящем Кодексе". Так, в соответствии с п. 1 ст. 11 НК РФ институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, используемые в НК РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если иное не предусмотрено НК РФ.

При уяснении для целей налогообложения значения института, понятия или термина гражданского, семейного или другой отрасли законодательства суд при рассмотрении спора не применяет положения соответствующей отрасли законодательства только в том случае, когда в законодательстве о налогах и сборах содержится специальное определение данного института, понятия или термина для целей налогообложения <1>.

<1> См.: Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Российская газета. 1999. 6 июля.

В НК РФ используются также и специфические понятия, например, такие как "налогоплательщик", "объект налогообложения", "налоговая база", которые должны иметь единообразное определение.

Так, понятие "налогоплательщик" дано в п. 1 ст. 19 НК РФ: налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

Объект налогообложения определен в ст. 182 НК РФ. В соответствии с п. 1 данной статьи объектом налогообложения признаются следующие операции:

1) реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

2) продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных

судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

3) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

4) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

5) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

6) передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

7) передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

8) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

9) ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

10) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

11) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

4.5. Реализация норм налогового права: понятие и основные формы реализации налогового права

Реализация норм налогового права - это процесс практического претворения в жизнь содержащихся в них требований.

Реализация налогово-правовых норм представляет собой использование данных норм как государством и муниципальными образованиями в целом, так и уполномоченными на то государственными и муниципальными органами власти (местного самоуправления), а также гражданами и организациями.

Основными целями реализации налогово-правовых норм являются приобретение и сохранение каких-либо социальных благ.

Для государства важнейшая цель реализации налоговой нормы - фискальное пополнение бюджета и регулирующее воздействие на экономику. Для налогоплательщика цель реализации налоговой нормы - осуществление своей обязанности при условии максимального сохранения уровня собственного благосостояния <1>.

<1> Алимбекова А.С. Проблемы реализации налогово-правовых норм: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009. С. 103.

Исходя из того что структуру нормы права составляют три неразрывно связанных элемента - гипотеза, диспозиция и санкция, - ее содержание предполагает два способа реализации:

- **нормальная реализация** - реализация диспозиции при правомерном поведении;
- **правообеспечительная реализация** - реализация санкции через принудительно предписанное нарушителю поведение. При этом нормы права могут быть обязывающими, запрещающими или управомочивающими.

Обязывающие нормы налогового права реализуются через совершение поступков, предусмотренных диспозицией нормы, имеющих положительное содержание и обязательный характер.

Запрещающие нормы реализуются через воздержание от поступков, на которые нормами права наложен запрет (соблюдение). Так, ст. 87 "Налоговые проверки" НК РФ запрещает проведение налоговыми органами повторных выездных проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным плательщиком за уже проверенный налоговый период, за исключением случаев, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации или вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку. В случае проведения немотивированных повторных проверок реализуется санкция в отношении налогового органа.

Управомочивающие нормы реализуются через совершение субъектами по своему усмотрению действий, на которые они управомочены нормами права (использование). Например, в соответствии с п. 1 ст. 145 "Освобождение от исполнения обязанностей налогоплательщика" НК РФ организации и предприниматели имеют право на освобождение от исполнения обязанностей плательщика, связанных с исчислением и уплатой НДС, если за три предшествующих последовательных календарных месяца сумма их выручки от реализации товаров (работ, услуг) без учета НДС не превысила в совокупности 2 млн. руб. Плательщик сам решает, воспользоваться освобождением или нет.

Выделяют четыре способа (формы) реализации норм права:

- исполнение;
- применение;
- использование;
- соблюдение.

Соблюдение, применение, исполнение и **использование** форм реализации норм налогового права зависит от того, содержит ли реализуемая правовая норма дозволение, запрет или обязывание.

Соблюдение норм налогового права представляет собой воздержание участника налоговых правоотношений (налогоплательщика или, например, налогового органа) от нарушения указанных норм.

Для того чтобы надлежащим образом **исполнить** обязанность по уплате налога, налогоплательщик должен осуществлять на протяжении определенного длительного времени целый ряд позитивных действий: вести налоговый и бухгалтерский учет, подавать налоговую декларацию; перечислять сумму налога через банк на строго определенный счет Федерального казначейства и т.п.

Применение норм налогового права осуществляется органами государственной власти (должностными лицами) и выражается в совершении ими тех или иных юридически значимых действий (бездействия), а также в издании ими индивидуальных правовых актов, основанных на требованиях материальных и (или) процессуальных норм.

Использование как форма реализации налогово-правовых норм выражается в осуществлении возможностей, вытекающих из дозволений.

4.6. Толкование норм налогового права: понятие и значение. Способы, виды и стадии толкования

Толкование норм права представляет собой деятельность государственных органов, различных организаций и отдельных граждан, направленную на уяснение и разъяснение смысла и содержания общеобязательной воли законодателя, выраженной в нормах права.

Необходимость толкования норм в налоговом праве вызвана тем, что норма права имеет не конкретный, а общий и абстрактный характер. Участники налоговых отношений сталкиваются с отдельными конкретными жизненными или хозяйственными ситуациями, и им необходимо определить волю законодателя, выраженную в определенной норме налогового права.

Толкование норм налогового права может осуществляться в двух формах:

- **толкование-уяснение**, которое выражается в уяснении смысла и содержания налогово-правовой нормы субъектом налоговых отношений;
- **толкование-разъяснение**, которое выражается через письменное разъяснение по вопросам применения законодательства РФ о налогах и сборах.

В науке налоговое право общепринято рассматривать следующую **классификацию** толкования налогово-правовых норм:

1) **в зависимости от "технических" приемов проведения** различают следующие виды толкования норм налогового права:

- **историко-политическое толкование** представляет собой особый вид толкования, при котором налогово-правовая норма сравнивается с ранее действовавшими нормами налогового права. С помощью такого толкования происходит более глубокое выявление и понимание содержания определенной налогово-правовой нормы;
- **грамматическое толкование**. Так, в НК РФ достаточно часто встречаются фразы в 10 - 15 строк, согласование которых является достаточно сложным, и такие нормы начинают по-разному толковаться налогоплательщиками и налоговыми органами. В ряде случаев в НК РФ встречаются определенные

термины, хотя в разных статьях смысл этого термина разный. Например, понятие "налоговый вычет" используется в гл. 21 - 24 НК РФ, и в каждой из упомянутых глав его смысл существенно различается;

- **систематическое толкование**. При данном виде толкования определенную норму налогового права сопоставляют с другими нормами налогового права, а также с нормами смежных отраслей права, например, таких как административное, бюджетное, таможенное, гражданское право, и другими отраслями права;

- **юридическое толкование** - это особый способ, основанный на специальных знаниях юриспруденции, способствующий уяснению содержания норм налогового права. При толковании норм налогового права юристы нередко прибегают к специальным приемам, при этом используют налоговые презумпции, фикции, преюдиции, прецеденты решений арбитражных судов и судов общей юрисдикции, аналогии с нормами других отраслей права и т.д.;

2) **в зависимости от юридической силы разъяснений** различают следующие виды толкования норм налогового права:

- **официальное толкование** осуществляется органами государственной власти, которые разъясняют нормы налогового права подведомственным органам и должностным лицам. Официальное толкование осуществляется с помощью интерпретационных актов общего и индивидуального характера. При этом если акты общего характера распространяются на все случаи применения норм налогового права, то акты индивидуального характера содержат указания по поводу применения нормы права к конкретным жизненным и хозяйственным ситуациям;

- **неофициальное толкование** отличается тем, что оно не наделено законом обязательной юридической силой. Неофициальное толкование подразделяется на:

- профессиональное толкование норм налогового права лицами, профессионально занимающимися подобными вопросами, как правило, дипломированными юристами. К таким лицам могут относиться: отдельные юристы-практики (судьи, прокуроры, адвокаты, следователи, юрисконсульты и др.), а также государственные органы, осуществляющие профессиональную юридическую деятельность. В науке налогового права выделяют виды профессионального толкования налогово-правовых норм, такие как толкование высших судебных органов и соответствующие разъяснения-толкования всех остальных государственных органов;

- обыденное толкование норм налогового права представляет собой толкование нормы налогового права любым лицом, которое основывается на собственных правопонимании и правосознании;

- доктринальное толкование норм налогового права - это научно-юридическое толкование налогово-правовых норм, осуществляемое учеными-юристами. В качестве примеров доктринального толкования целесообразно привести: научно-практические комментарии, экспертные заключения, научные характеристики норм действующего налогового законодательства и т.д.

Практические задания

1. Раскройте понятие и особенности норм налогового права и перечислите виды норм налогового права.

2. Понятие и основные формы реализации налогового права. В чем заключаются особенности реализации налогового права?

Тестовые задания

1. Гипотеза в налоговой норме - это:
а) объект налогообложения;
б) объект и субъект налогообложения;
в) субъект налогообложения.

2. Диспозиция в налоговой норме - это:
а) объект и субъект налогообложения;
б) субъект налогообложения;
в) элемент самого налога.

3. В качестве санкции в налоговой норме, как правило, всегда выступает:
а) ограничение или лишение свободы;
б) штраф или дисциплинарное взыскание;
в) штраф.

4. Выделяют следующие способы (формы) реализации норм права:
а) исполнение; применение; использование; соблюдение;

б) применение и соблюдение;
в) исполнение, применение и соблюдение.

5. Применение норм налогового права осуществляется:
а) физическими и юридическими лицами;
б) юридическими лицами и органами государственной власти;
в) органами государственной власти (должностными лицами).

Контрольные вопросы

1. Перечислите особенности и различия нормы-презумпции и нормы-фикции в налоговом праве.
2. В чем заключаются особенности нормы-принципа и нормы-дефиниции в налоговом праве?
3. Понятие и значение норм налогового права. В чем состоит сущность их толкования?
4. Каковы способы, виды и стадии толкования норм налогового права?

Глава 5. ЮРИДИЧЕСКАЯ КОНСТРУКЦИЯ НАЛОГА И СБОРА

Налоги имеют тот же эффект, что и неплодородная почва,
плохой климат, отсутствие ловкости или активности,
плохое распределение рабочих мест, утрата станков.
Главная государственная сила состоит в народе,
положенном в подушный оклад <1>.

<1> Цит. по: Геллер М. История Российской империи: В 3 т. М.: МИК, 1997. Т. 2.

Петр Иванович Шувалов <1> (1710 - 1762),
русский государственный и военный деятель

<1> В 1745 г. графом П.И. Шуваловым был разработан проект финансовой реформы, в которой речь шла о сборе подати и борьбе с недоимками. Через несколько лет он вносит предложения, касающиеся замены прямых налогов косвенными.

5.1. Налог как правовая категория

Налоги, появившись вместе с образованностью,
сделались и признаком успехов оной.
Вследствие сего можно судить о состоянии образованности
каждого особенного государства по состоянию налогов <1>.

<1> Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М.: Статут, 1998. С. 127.

Любое современное государство, независимо от формы правления, государственного устройства, вида осуществляемой государственной политики, не может обходиться без собственных финансовых средств, позволяющих осуществлять возложенные на него функции. Финансирование государственных программ, обеспечение деятельности органов государственной власти, содержание армии и флота государства осуществляются за счет средств казны. Для того чтобы государство располагало финансовыми средствами, достаточными для осуществления им своих функций, очевидно, должны существовать источники формирования этих государственных финансовых ресурсов, которые бы позволяли покрывать возникающие у государства расходы. Мировой опыт и российская практика показывают, что свыше 70% доходов государственной казны составляют налоги <1>.

<1> Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2003. С. 252.

Статья 2 недействующего ныне Закона об основах налоговой системы <1> устанавливала, что под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Далее законодатель указывал: совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей, взимаемых в установленном порядке, образует налоговую

систему. Включение "других платежей" в сферу правового регулирования налогового законодательства не оставляло сомнения в их налоговом характере. Необходимо отметить, что в данном Законе все вышеперечисленные платежи охватывались понятием "налог", используемым как обобщающая категория. Исходя из этого, можно сделать вывод, что действовавшее до принятия НК РФ налоговое законодательство подразумевало под налоговыми платежами практически всю совокупность бюджетных доходов.

<1> Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2118-1 "Об основах налоговой системы в Российской Федерации". Утратил силу с 1 января 2005 г. в связи с принятием Федерального закона от 29 июля 2004 г. N 95-ФЗ "О внесении изменений в части первую и вторую Налогового кодекса Российской Федерации и признании утратившими силу некоторых законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации о налогах и сборах".

Является очевидным, что налоги, с одной стороны, отражают уровень политического и экономического развития государства, а с другой - непосредственно в ходе взимания оказывают воздействие на политическую и экономическую жизнь общества. Таким образом, налоги, являясь частью культурной жизни человека, могут быть предметом исследования и экономистов, и политологов, и социологов. Однако только в рамках права как такового возможно изучение определенного института, имеющего нормативное закрепление <1>.

<1> Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2003. С. 252.

Понятие "налог" в праве имеет системообразующее значение. На его основе конструируется все налоговое право. Кроме того, понятие "налог" активно используется и в других отраслях законодательства: в гражданском законодательстве, уголовном, административном и т.д. Но всестороннее изучение данного явления возможно только в рамках налогового права.

Категория "налог" в российском законодательстве последнего десятилетия проделала сложную эволюцию от "широкого" понимания к дифференцированному. Речь идет о налоговых платежах в широком и узком смысле. До принятия части первой НК РФ фактически все обязательные платежи в бюджеты и внебюджетные фонды объединялись законодателем в понятие "налоговая система". В литературе налог подчас определялся как всякий "общеобязательный платеж, взимаемый с физических и юридических лиц" <1>.

<1> Советский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1980. С. 867.

В НК РФ проведено четкое разграничение налога и сбора. В ст. 8 НК РФ дано следующее 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 ч. 2 ст. 8 НК РФ дано определение сбора: "Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)".

Основное различие между налогом и сбором состоит в том, что налог является безвозмездным платежом, а сбор - возмездным (например, государственная пошлина, таможенная пошлина и т.д.).

Названное определение налога позволяет выявить следующие его признаки:

1) обязательность платежа;

2) индивидуальная безвозмездность;

3) денежная форма налога;

4) отчуждение принадлежащего на праве собственности (или ином вещном праве) имущества (денежных средств) в пользу публичного субъекта (государства);

5) публичная цель - финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований.

В Постановлении от 17 декабря 1996 г. N 20-П КС РФ отметил, что право частной собственности не является абсолютным и может быть ограничено в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Обязанность платить налоги имеет особый, публично-правовой (не частноправовой) характер, что обусловлено публично-правовой природой государства и государственной власти. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему

усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права других лиц и государства. Взыскание налога - не произвольное лишение собственника его имущества, оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Право собственности в аспекте налогообложения ограничивается в конечном счете правами других лиц (бюджетополучателей) получать свою долю национального дохода посредством перераспределения.

Налоговое правоотношение носит односторонний характер, поскольку у налогоплательщика нет заинтересованности в его возникновении. Субъективное право использовать объект налогообложения как правовую ценность, выполняя при этом корреспондирующие частноправовые обязанности (уплата цены, арендной платы и т.п.), составляет содержание гражданско-правового отношения; обязанность уплачивать налоги и сборы, обусловленная наличием объекта налогообложения и не предполагающая права на встречное удовлетворение, возникает и реализуется в рамках налогового правоотношения, производного от правоотношения первого типа.

Принудительный характер является специфическим признаком налогового платежа. Сущность его состоит в том, что "в целях обеспечения выполнения налоговой обязанности и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства. Такие меры могут быть как правовосстановительными, обеспечивающими погашение недоимки и возмещение ущерба казны от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности" <1>.

<1> См.: Постановление КС РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П.

Налоговые отношения не наделены обменным характером в отличие от рыночных отношений. Уплата налога не порождает встречной обязанности государства совершить в пользу данного персонально определенного налогоплательщика конкретные действия. Какая-либо прямая материальная выгода для налогоплательщика здесь отсутствует. Уплатив налог, он не приобретает каких-либо дополнительных субъективных прав. "Налог обязывает вносить определенную денежную сумму, но взамен налогоплательщик не получает права претендовать на выполнение каких-либо государственных мероприятий или оказывать влияние на действия государства в будущем" <1>.

<1> Государственное право Германии. М.: Институт гос-ва и права РАН, 1994. Т. 2. С. 136.

Денежный характер налога проявляется в исторической потребности государств и других участников правоотношений в материальных ценностях, которые в докапиталистическую эпоху удовлетворялись в форме натурального обмена. "В странах Древнего Востока, в Римской империи и Византии государственные расходы носили натуральный характер, соответственно государственные ресурсы также мобилизовались за счет натуральных податей и повинностей, труда рабов, дани с побежденных государств" <1>. Обязательные взносы в централизованные фонды носили форму натуральных повинностей, где основными были отработочная рента (барщина) - обязанность отработать на суверена определенное количество дней в неделю и натуральная рента (оброк) - обязанность отдавать часть произведенной продукции в натуральной форме. Монарх, олицетворявший государство, являлся полным и единоличным собственником и распорядителем государственной казны. Переход к рыночной системе хозяйствования сопровождается стремительным вытеснением натурального обмена товарно-денежными отношениями.

<1> Бюджетная система Российской Федерации: Учебник / Под ред. М.В. Романовского. М.: Юрайт, 1999. С. 118.

Налоговые платежи обеспечивают не конкретные расходы государства, а их общую совокупность. В этом смысле бюджет представляет собой своеобразный "общий котел", где поступающие доходы суммируются и обезличиваются на едином бюджетном счете. Основная причина такого положения - гарантия на случай катастрофического недобора отдельных доходов. Те или иные расходы государства не могут полностью зависеть от конкретного доходного источника <1>.

<1> Демин А.В. Актуальные вопросы налогового права. Налоги. Сборы. Принципы налогообложения: Учебное пособие. Красноярск, 2001.

Важно отметить, что НК РФ определяет налог как исключительно денежный платеж, взимаемый с

организаций и физических лиц. Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме. Средство платежа - валюта Российской Федерации. В качестве исключения согласно п. 3 ст. 45 НК РФ иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Законодательно установленное определение сбора показывает, что в его содержании произошло объединение юридических признаков взносов за оказание государством возмездных услуг или совершение определенных действий, т.е. используемое НК РФ понятие сбора включило в себя и понятие пошлины. Однако отнесение пошлины к разновидности сбора не означает ее исключения из системы налогово-правовых категорий <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 40.

В Постановлении от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" Пленум ВАС РФ указал, что при решении вопроса о правомерности применения налоговым органом ст. 122 НК РФ в случае неуплаты, неполной уплаты сбора судам необходимо исходить из природы каждого конкретного обязательного платежа, поименованного как "сбор". ВАС РФ обоснованно предостерегает суды от слепого доверия ко всем названиям налогов и сборов, перечисленным в налоговом законодательстве.

5.2. Обязательные и факультативные элементы налога и сбора

Обязанность плательщика по уплате налога устанавливается совокупностью элементов юридического состава налога. Выделяют обязательные (существенные) элементы и факультативные элементы.

Обязательные (существенные) элементы юридического состава налога - это элементы, без которых налоговое обязательство и порядок его исполнения не могут считаться определенными.

В соответствии со ст. 17 НК РФ налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и следующие основные (обязательные) элементы налогообложения:

1) **объект налогообложения**. Каждый налог должен иметь самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй и с учетом положений гл. 7 "Объекты налогообложения" НК РФ. Объектом налогообложения является реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога;

2) **налоговая база**. Налоговая база является основой налога - это стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Налоговая база и порядок ее определения устанавливаются НК РФ. Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением. Индивидуальные предприниматели, нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов Российской Федерации;

3) **налоговый период**. Налоговый период - это период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Является одним из обязательных элементов налога. Налоговый период может составлять календарный месяц, квартал, календарный год или иной период времени. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по окончании которых уплачиваются авансовые платежи. Налоговый период и порядок его исчисления устанавливаются НК РФ;

4) **налоговая ставка**. Налоговая ставка является величиной налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Является одним из обязательных элементов налога.

В случае, когда налоговая ставка выражена в процентах к доходу налогоплательщика, ее обычно называют налоговой квотой.

Выделяют три основных вида налоговых ставок: твердые (устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения независимо от размеров налоговой базы); пропорциональные - действуют в одинаковом проценте к налоговой базе без учета ее величины и прогрессивные - возрастают по мере роста налоговой базы;

5) **порядок исчисления налога**. Порядок исчисления суммы налога, подлежащей уплате за налоговый период, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот;

6) **порядок и сроки уплаты налога**. Порядок и сроки уплаты налога устанавливаются ст. 174 НК РФ. Уплата налога может производиться как добровольно, так и принудительно. При добровольной уплате налога (сбора) она производится двумя способами:

- разовой уплатой всей суммы налога;
- по частям (уплатой авансовых платежей в течение налогового периода, по окончании которого производится перерасчет).

Более конкретный порядок уплаты налога устанавливается применительно к каждому налогу отдельными законодательными актами. Так, порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ, региональных налогов - законами субъектов РФ, местных налогов - нормативными правовыми актами представительными органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ. Все налоги и сборы могут быть уплачены как в наличной, так и в безналичной форме.

Выделяют три основных способа уплаты налога:

- по декларации;
- у источника выплаты дохода;
- кадастровый способ уплаты налога.

Обязанность по уплате налога (сбора) исполняется в валюте Российской Федерации, т.е. в российских рублях. В иностранной валюте налоговые платежи вправе совершать иностранные организации и физические лица, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Сроки уплаты налога (сбора) устанавливаются, изменяются нормативными правовыми актами о налогах и сборах применительно к каждому налогу (сбору). Срок уплаты налога определяется 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 совершиться.

Обязательные (существенные) элементы налога должны быть установлены в законодательном акте при установлении налогового обязательства.

Факультативные элементы юридического состава налога - это элементы, отсутствие которых не влияет на определенность налога.

Факультативные элементы необязательны, но могут быть определены законодательным актом по налогам:

1) порядок удержания и возврата неправильно удержанных сумм налога;
2) ответственность за налоговые правонарушения;
3) налоговые льготы.

В соответствии со ст. 12 НК РФ законодательные органы власти субъектов РФ (местного самоуправления), устанавливая региональные или местные налоги и сборы, определяют в нормативных и правовых актах как основные, так и факультативные элементы налогообложения:

- налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ;
- порядок и сроки уплаты налога;
- налоговые льготы.

Дополнительные элементы налогов - это элементы, которые не предусмотрены в обязательном порядке для установления налога, но в какой-либо форме должны присутствовать при установлении налогового обязательства:

1) предмет налога - объект материального мира, с наличием которого закон связывает возникновение налоговых обязательств;
2) масштаб налога - единица налога, используемая для количественного выражения налоговой базы;
3) единица налога - тесно связана с его масштабом и используется для количественного выражения налоговой базы;
4) источник налога - резерв, используемый для уплаты налога: доход и капитал налогоплательщика;
5) налоговый оклад - размер налога денежного сбора;
6) получатель налога - бюджет либо внебюджетный фонд.

5.3. Функции налога и сбора

Функции налога и сбора являются производными от функций финансов и выполняют те же задачи, но в сравнительно более узких рамках.

Функции налога - это направления правового воздействия норм налогового права на общественные отношения, обладающие постоянством, раскрывающие сущность налога и реализующие социальное назначение государства.

Статья 57 Конституции РФ закрепляет принцип законности установления налогов. Согласно ст. 17 НК РФ каждый налог имеет нормативно закрепленный перечень элементов. Таким образом, налог

становится правовой категорией и приобретает свойства правовых регуляторов. Но не следует забывать, что в основе налога как правовой категории, юридического факта, на основании которого возникают правовые отношения, лежат общественные экономические отношения. Функции налогов комплексно отражают различные формы финансово-правового воздействия на общественные отношения. Поэтому любая функция налогов является экономико-правовой категорией, т.е. опосредуется и экономическими, и правовыми механизмами.

В функциях налогов проявляются специфические свойства налогового права, присущие ему как подотрасли финансового права. Функции налогов разнообразны, но каждая характеризует направление необходимого воздействия налогового права, и именно такого, без которого общество на данном этапе исторического развития обойтись не может (аккумулирование денежных средств в публичную собственность, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков, регулирование экономических процессов и т.д.) <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 43.

В юридической и экономической науке выделяют следующие функции налога и сбора:

1) фискальная;
2) распределительная;
3) поощрительная;
4) контрольная;
5) регулирующая.

Фискальная функция налога и сбора выражает перераспределение денежных средств в пользу бюджета. Сущность фискальной функции заключается в формировании доходной части государственного бюджета, обеспечении государства или муниципальных образований финансовыми средствами, без которых невозможна их деятельность.

Адам Смит писал, что "при системе естественной свободы на всяком правительстве лежит три обязанности. Первая обязанность - защищать общество от всякого насилия и нашествия со стороны других независимых обществ. Вторая обязанность - охранять по возможности каждого члена общества от всякой несправедливости и притеснения со стороны всякого другого члена общества, т.е. обязанность установить строгое правосудие. Наконец, третья обязанность - устанавливать и содержать общественные предприятия и учреждения, устройство и содержание которых не под силу одному или нескольким лицам" <1>.

<1> Смит А. Исследование о богатстве народов / Сокр. пер. под ред. Я. Лещенко. Пг., 1924. С. 205.

Фискальная функция обеспечивает изъятие средств налогоплательщиков в централизованные фонды государства.

Распределительная (социальная) функция налога и сбора выполняет социальное предназначение и выражается в перераспределении общественных доходов между различными категориями граждан от состоятельных граждан к малообеспеченным, что является гарантией социальной стабильности в обществе. Таким образом, распределительная (социальная) функция налога и сбора реализуется через неравное налогообложение разных сумм доходов. Происходит перераспределение денежных средств в пользу социально незащищенных членов общества, пользующихся льготами, скидками (некоторые категории граждан от выплаты налогов и сборов освобождаются).

Поощрительная функция налога и сбора - устанавливает определенные налоговые льготы для отдельных категорий граждан (например, для военнослужащих, ветеранов труда и т.д.). Таким образом, государство поощряет определенные категории граждан за заслуги перед Родиной или по иным основаниям.

Контрольная функция налога и сбора - путем налогообложения устанавливает контроль за доходами налогоплательщиков. С помощью контрольной функции государство осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности физических и юридических лиц, контролирует источники их доходов и направления расходов, а также обеспечивает "прозрачность" финансовых потоков.

Контрольная функция налогов является частной разновидностью охранительной функции финансового права и налогового - как его подотрасли. Одна из важных задач налогового контроля - проверка точного соблюдения законодательства о налогах и сборах, своевременности и полноты выполнения финансовых обязательств перед бюджетной системой. Практическая роль налогов в осуществлении контрольной функции проявляется через деятельность налоговых органов <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 48.

Регулирующая функция налога и сбора осуществляется за счет снижения ставок отдельных налогов, предоставления налоговых льгот, нацеленных на улучшение условий хозяйствования, в отдельных отраслях, регионах или сферах деятельности.

Регулирующая функция налогов может оказывать влияние на развитие экономической, социальной и демографической политики государства. Будучи заинтересованной в поддержке отечественных товаропроизводителей, Российская Федерация установила повышенные таможенные пошлины на ввоз иностранных легковых автомобилей. В соответствии со ст. 219 НК РФ из общей суммы налога на доходы физических лиц исключается определенный перечень социальных вычетов, в том числе сумма доходов, перечисленная налогоплательщиком на благотворительные цели, сумма, уплаченная налогоплательщиком за свое обучение или обучение своего ребенка в образовательных учреждениях, суммы, потраченные на лечение и приобретение медикаментов, и т.д.

Регулирующая функция призвана способствовать решению задач налоговой политики государства через налоговый механизм. В отличие от фискальной регулирующая функция не возникла одновременно с появлением налогов. Она появилась после развития у государства социальной функции как специфический "противовес" безвозмездному изъятию налогов <1>.

<1> Там же. С. 47.

Регулирующая функция налога и сбора способствует тому, чтобы государство создавало более или менее благоприятные и конкурентоспособные условия для тех отраслей хозяйства, которые приоритетны (либо, наоборот, нежелательны) на определенном этапе развития экономики. Налоги и сборы способны влиять на доходы частных субъектов (как физических, так и юридических лиц), уменьшая их посредством установления повышенных ставок либо, наоборот, увеличивая посредством применения налоговых льгот, вычетов и т.д.

Таким образом, все функции налога и сбора действуют в единой системе, они взаимосвязаны, взаимодействуют, отражая специфику финансово-правового воздействия на налоговую сферу.

5.4. Виды налогов и сборов, основания их классификации

Налоги принято классифицировать по нескольким основаниям:

1) **по уровню бюджета, в который зачисляются налоги и сборы.**

В соответствии со ст. 12 НК РФ налоги подразделяются на федеральные, региональные и местные.

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ. Федеральные налоги и сборы устанавливаются и вводятся в действие федеральным органом представительной власти - Государственной Думой РФ.

К федеральным налогам относятся: налог на добавленную стоимость (НДС), налог на доходы физических лиц (НДФЛ), акцизы; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина (ст. 14 НК РФ).

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах, но вводятся в действие представительными (законодательными) органами государственной власти субъектов РФ и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ.

К региональным налогам относятся: налог на имущество организаций; налог на игорный бизнес; транспортный налог (ст. 14 НК РФ).

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено п. 4 и п. 7 ст. 12 НК РФ.

К местным налогам относятся: земельный налог, налог на имущество физических лиц (ст. 15 НК РФ);

2) **по субъектам плательщиков:**

- **налоги с организаций** - обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков - юридических лиц (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и др.);

- **налоги с физических лиц** - обязательные платежи, взимаемые с индивидуальных налогоплательщиков - физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество, переходящее в порядке наследования или дарения, и др.);

- **общие налоги для физических лиц и организаций** - обязательные платежи, уплачиваемые всеми категориями налогоплательщиков независимо от их организационно-правового статуса (например,

земельный налог);

3) **по способу изъятия:**

- **прямые налоги** - взимаются в процессе приобретения материальных благ, определяются размером объекта обложения и уплачиваются производителем или собственником (налог на прибыль, налог на доходы от капитала и др.). Например, налог на прибыль организации, налог на доходы физических лиц. Прямые налоги могут подразделяться на личностные налоги (уплачиваемые налогоплательщиком за счет и в зависимости от полученного дохода (прибыли) и учитывающие финансовую состоятельность плательщика - НДФЛ, налог на прибыль организации) и реальные (налоги, уплачиваемые с имущества, в основе которых лежит не реальный, а предполагаемый средний доход, получение которого только ожидается, - налог на вмененный доход, налог на операции с ценными бумагами, земельный налог);

- **косвенные налоги** - взимаются в процессе расходования материальных благ, определяются размером потребления, включаются в виде надбавки к цене товара и уплачиваются потребителем (акцизы, налог на добавленную стоимость и др.). При косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), являющийся как бы посредником между государственной казной и потребителем товара (работ, услуг) <1>. Например, акцизы, налог на добавленную стоимость (НДС), таможенные пошлины;

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 50.

4) **по характеру использования:**

- **общие налоги** - расходуются на цели, определенные в бюджете;

- **целевые налоги** - используются на строго определенные цели, например, транспортный или дорожный налог. Это целевые налоги, зачисляемые в целевые внебюджетные фонды или выделяемые в бюджете отдельной строкой и предназначенные для финансирования конкретно определенных мероприятий;

5) **по способу обложения:**

- **кадастровые** - представляют собой реестр, содержащий перечень типичных объектов (земля, имущество, доход), которые классифицируются по внешним признакам - размер участка (земельный налог), объем двигателя (транспортный налог);

- **декларационные** - налоги, на которые подается официальное заявление налогоплательщика о полученных доходах за определенный период времени;

6) **в зависимости от периодичности взимания:**

- **разовые** - уплачиваются один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий;

- **регулярные** - взимаются систематически, через определенные промежутки времени и в течение всего периода владения или деятельности плательщика (налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций и др.).

5.5. Квазиналоги

На сегодняшний день в Российской Федерации все еще продолжается реформирование системы налогообложения. Этот процесс в целом уже утратил радикальный характер, тем не менее продолжается кропотливая правовая работа по уточнению состава налогов и сборов, совершенствованию их юридических конструкций. Соответствующим проблемам уделяется огромное внимание со стороны государства и общества, они также являются предметом многочисленных научных исследований. На этом фоне явно обойдены вниманием фискальные сборы, иные обязательные платежи, которые по своей правовой природе тесно примыкают к налоговым платежам, имеют с последними много общих признаков, но с правовой точки зрения им не тождественны <1>.

<1> Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009.

Система неналоговых платежей (квазиналоги) является неоднородной, поскольку включает как фискальные сборы, так и другие обязательные платежи, не являющиеся источником формирования доходов бюджета.

Квазиналог - это обязательный платеж, у которого отсутствует какой-либо юридический признак налога, так как такой платеж, как правило, является возмездным.

К квазиналогам можно отнести: страховые взносы в государственные внебюджетные фонды, патентную пошлину, портовый сбор, консульский сбор, парафискалитет и др.

Страховые взносы в государственные внебюджетные фонды имеют очень много общего с

налогами. Отличие страховых взносов от налогов заключается в том, что признак индивидуальной безвозмездности у страховых взносов отсутствует, т.е. они являются возмездными. При этом факт уплаты или неуплаты страховых взносов не влияет на право получения социальных пособий, так как они гарантированы государством.

Патентная пошлина не предусмотрена налоговым законом, это сбор, взимаемый патентным ведомством 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 Российской Федерации.

Портовые сборы - это государственные регулируемые тарифы, взимаемые за услуги, оказываемые судам в морских торговых судах Российской Федерации. К регулируемым портовым сборам относятся: корабельный, маячный, канальный, причальный, якорный, экологический, лоцманский и навигационный. Ставки портовых сборов определяются Министерством транспорта РФ по согласованию с Министерством экономики РФ, при этом начальники морских администраций портов вправе предоставлять отдельным судовладельцам (судоходным компаниям) скидки. Полученные от уплаты портовых сборов средства используются на ремонт, развитие и строительство портовых сооружений и объектов <1>.

<1> Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: ЮрИнфоР, 2001.

Парафискалитет - обязательный сбор, главной отличительной особенностью которого является то обстоятельство, что он уплачивается не в бюджет, а в пользу отдельных субъектов публичного или частного права в целях частичного покрытия этими субъектами своих расходов.

Парафискалитет - сбор, устанавливаемый в пользу организаций публичного или частного права, не являющихся органами государственной власти и управления. 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.

Практические задания

1. Сформулируйте определения понятий "налог" и "сбор". Определите разницу между налогом и сбором в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах.
2. Перечислите основные классификации налогов и приведите примеры федеральных, региональных и местных налогов и сборов.

Тестовые задания

1. В ст. 8 НК РФ дано следующее определение налога:

а) "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";

б) "под налогом понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)";

в) "под налогом понимается обязательный, возмездный 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".

2. В ч. 2 ст. 8 НК РФ дано определение сбора:

а) "под сбором понимается обязательной, 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";

б) "под сбором понимается обязательный, возмездный 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) "под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий)".

3. По уровню бюджета, в который зачисляются налоги и сборы в соответствии со ст. 12 НК РФ, они подразделяются на:

а) прямые и косвенные;

б) общие и целевые;

в) федеральные, региональные и местные.

4. По способу обложения налоги подразделяются на:

а) кадастровые и декларационные;

б) разовые и регулярные;

в) прямые и косвенные.

5. Косвенные налоги - это:

а) налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ, определяемые размером потребления, включаемые в виде надбавки к цене товара и уплачиваемые потребителем (акцизы, налог на добавленную стоимость и др.);

б) налоги, которые используются на строго определенные цели, например, транспортный или дорожный налог. Целевые налоги, зачисляемые в целевые внебюджетные фонды или выделяемые в бюджете отдельной строкой и предназначенные для финансирования конкретно определенных мероприятий;

в) налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником (налог на прибыль, налог на доходы от капитала и др.).

Контрольные вопросы

1. В чем заключаются особенности обязательных элементов налогов и сборов?
2. Каковы особенности факультативных элементов налогов и сборов?
3. Каковы основные функции налогов и сборов?
4. Что представляют собой квазиналоги?
5. Что представляет собой парафискалитет?
6. В чем заключается разница между прямыми и косвенными налогами и сборами?

Глава 6. НАЛОГОВЫЕ ПРАВООТНОШЕНИЯ

Последние отчеты сдал, все налоги заплатил,
а заснуть не могу - голод не дает.

Комсомольская правда. 2010. 12 мая

6.1. Понятие налоговых правоотношений

В юридической литературе налоговые правоотношения определяются как вид финансовых правоотношений, урегулированных нормами налогового права.

Налоговые правоотношения - это охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права.

Налоговые правоотношения представляют собой совокупность следующих правовых отношений:

- по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в РФ;
- возникающих в процессе исполнения соответствующими лицами своих налоговых обязанностей по исчислению и уплате налогов или сборов;
- возникающих в процессе налогового контроля и контроля за соблюдением налогового

законодательства РФ;

- возникающих в процессе защиты прав и законных интересов участников налоговых правоотношений (налогоплательщиков, налоговых органов, государства и др.), т.е. в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц, а также в процессе налоговых споров;

- возникающих в процессе привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Особенность налоговых правоотношений состоит в том, что они являются отношениями между юридическими и (или) физическими лицами. По существу, налоговые правоотношения являются нормативными правовыми отношениями, так как они:

- неразрывно связаны с нормами налогового права - возникают и прекращаются на основе, в соответствии и в рамках норм налогового права;

- представляют собой юридическую связь субъектов таких правовых отношений посредством субъективных прав и юридических обязанностей. Но необходимо учитывать, что субъективное право принадлежит управомоченному лицу (например, налоговому органу), которое обладает определенными правомочиями.

Носитель юридической обязанности в налоговом правоотношении является обязанным лицом и выступает в качестве налогоплательщика, который обязан совершить в пользу государства определенные юридически значимые действия либо воздержаться от каких-либо действий; основания возникновения, изменения и прекращения налоговых правоотношений предусмотрены в налоговом законодательстве.

Налоговое правоотношение является разновидностью правоотношения финансового, ибо налоговое право является подотраслью финансового права. В связи с этим характеристика налогового правоотношения в основных чертах сходна с характеристикой финансового правоотношения <1>.

<1> См.: Финансовое право Российской Федерации / Под ред. М.В. Карасевой. М.: НОРМА, 2008. С. 122 - 126.

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

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

В-третьих, налоговое правоотношение является, в сущности, отношением экономическим <1>. Это следует из того, что финансовые, в том числе налоговые, отношения являются видовой характеристикой отношений экономических, так как последние имеют не только натурально-вещественную, но и стоимостную форму <2>. Налоговые правоотношения и представляют собой как раз экономические отношения в стоимостной форме, т.е. денежной форме.

<1> См.: Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960. С. 134.

<2> См.: Бороздин Ю.В. Стоимостные отношения в социалистической экономике. М., 1976. С. 108.

В-четвертых, важнейшей характеристикой налоговых правоотношений является их имущественный характер. В качестве имущественных благ в налоговых правоотношениях выступают денежные средства (финансовые ресурсы). В рамках налоговых правоотношений денежные средства (финансовые ресурсы) переходят от различных субъектов к государству или муниципальному образованию. Однако, подчеркивая имущественный характер налогового правоотношения, надо помнить, что налоговые правоотношения неоднородны. Среди них выделяют материальные и процессуальные правоотношения. В рамках материальных налоговых правоотношений непосредственно происходит движение финансовых ресурсов от одних субъектов (налогоплательщиков, налоговых агентов и т.д.) в распоряжение других (государства и муниципальных образований). Процессуальные налоговые правоотношения обеспечивают реализацию материальных налоговых правоотношений. Они возникают в связи с осуществлением налогового контроля, принудительной уплатой налогов, привлечением к налоговой ответственности и т.д. Безусловно, эти отношения не являются в строгом смысле слова имущественными, ибо они не опосредуют движение финансовых ресурсов. Однако данные отношения

имеют конечной целью движение денежных средств, а точнее, перемещение финансовых ресурсов от одних субъектов к другим. В связи с этим налоговые правоотношения во всей совокупности могут быть охарактеризованы как имущественные и связанные с ними неимущественные, возникающие в конечном счете по поводу денежных средств (финансовых ресурсов) <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 197.

В-пятых, налоговое правоотношение, в сущности, является властеотношением. Это обусловлено тем, что оно является формой реализации налогово-правовой нормы, имеющей императивный характер. Императивный характер налогово-правовой нормы проявляется в правоотношении таким образом, что оно реализуется по принципу "команда - исполнение", где команды издает государство (или муниципальное образование), уполномоченный государством орган, а исполняют их налогоплательщики, налоговые агенты, сборщики налогов и другие субъекты. В связи с этим одной из сторон налогового правоотношения всегда является: а) государство (Российская Федерация в целом, субъекты РФ), или б) муниципальное образование, или в) уполномоченный государством орган <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 197.

Состав налогового правоотношения - это совокупность его участников, т.е. субъектов налоговых правоотношений. Права и обязанности указанных субъектов (налогоплательщиков и др.) в составе налогового правоотношения выступают в качестве их юридических свойств.

Крылатое выражение "деньги не пахнут" появилось благодаря налогам. Крылатое выражение "Деньги не пахнут" принадлежит римскому императору Титу Флавию Веспасиану (69 - 79 гг. н.э.). В поисках дополнительных средств он ввел налог на "латрины" (общественные туалеты). В народе его стали называть "мочевым налогом". Когда сын Веспасиана Тит упрекнул отца в том, что тот ввел позорный налог на общественные уборные, Веспасиан поднес к его носу деньги, поступившие по этому налогу, и спросил, пахнут ли они. На отрицательный ответ Тита Веспасиан сказал: "И все-таки они из мочи". Римские латрины были шикарными, отделанными мрамором туалетами, куда римляне ходили не столько по прямой надобности, сколько ради встреч и бесед. Император оказался прав: казна стала стремительно наполняться.

6.2. Структура налоговых правоотношений

Как и любые правоотношения, налоговые правоотношения имеют свои элементы, которые в целом составляют структуру правоотношений.

Структура налоговых правоотношений - это внутреннее строение и взаимосвязь элементов такого правового отношения.

Структуру налоговых правоотношений, равно как и любых правовых отношений в целом, образуют три элемента:

- субъекты;
- содержание;
- объекты.

Субъекты налоговых правоотношений - это его участники (т.е. стороны), которые обладают субъективными правами и юридическими обязанностями, которые составляют **юридическое содержание** данных правоотношений.

Содержание налогового правоотношения - это обязанность налогоплательщика внести определенную денежную сумму в бюджетную систему или внебюджетные фонды в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки и обязанность налоговых компетентных органов обеспечить уплату налога.

Субъект налогового правоотношения связан с субъектом налогового права, который, реализовав свою правосубъектность, становится субъектом налогового правоотношения.

В большинстве случаев субъект налогового права и субъект налогового правоотношения совпадают в одном лице. Например, физическое лицо, организация, реализовав свою налоговую правосубъектность, становятся субъектами налогового правоотношения. Однако в ряде случаев субъект налогового права и субъект налогового правоотношения не совпадают в одном лице. Это имеет место главным образом тогда, когда в налоговое правоотношение вступает такой субъект налогового права, как государство, т.е. Российская Федерация в целом и субъекты РФ. Российская Федерация в целом, а также ее субъекты, являясь субъектами налогового права, при вступлении в конкретное налоговое правоотношение выступают в лице определенного государственного органа. При этом, являясь субъектами налогового права, они обладают налоговой правосубъектностью, которая очерчивается их компетенцией <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 199.

В соответствии со ст. 9 НК РФ участниками (субъектами) отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

1) **организации и физические лица**, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) **организации и физические лица**, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;

3) налоговые органы.

Федеральная налоговая служба РФ (ФНС РФ) и ее подразделения в России ФНС РФ - это федеральный орган исполнительной власти, который подчиняется Министерству финансов РФ. Федеральная налоговая служба создана на основании Постановления Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" и является правопреемницей Министерства Российской Федерации по налогам и сборам. ФНС РФ 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. Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Федерации, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями;

4) таможенные органы.

Федеральная таможенная служба РФ (ФТС РФ) - это федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации.

Охранительные налоговые правоотношения возникают в случае нарушения прав и неисполнения обязанностей, "когда права и интересы участников правоотношений или каждого лица, всего общества нуждаются в правовых мерах защиты со стороны государства" <1>. Одной из сторон охранительного правоотношения является компетентный субъект - носитель властных полномочий, обладающий правом государственного принуждения. Второй же стороной является лицо, к которому применяются меры государственного принуждения и которое обязано их претерпевать.

<1> Теория государства и права: Курс лекций / Под ред. М.Н. Марченко. М., 1995. Т. 2. С. 95 - 96.

К налоговым охранительным правоотношениям относятся прежде всего отношения, возникающие в связи с правонарушениями, предусмотренными в гл. 16 и 18 НК РФ.

В этих налоговых правоотношениях у государственного органа есть право применять к правонарушителю меры государственного принуждения, предусмотренные санкцией налогово-правовой нормы. Так, в соответствии с законодательством в случае нарушения субъектом налогового права налогового обязательства такие меры применяет налоговый орган. Одновременно для этих органов право применения к правонарушителю мер государственного принуждения есть и их обязанность, ибо оно непосредственно связано с их задачами и функциями. Как уже отмечалось, для государственного органа все права, вытекающие из его задач и функций, не есть права, которые он может использовать по собственному усмотрению, а "служение государству", т.е. в широком плане - выполнение обязанностей перед ним (Б.М. Лазарев). Неиспользование субъектом таких прав есть невыполнение своих задач и функций. Таким образом, в налоговом правоотношении применение мер государственного принуждения есть правообязанность компетентного органа. В этом, пожалуй, заключается особенность права на применение мер государственного принуждения в налоговом праве по сравнению с гражданским. В гражданском праве управомоченное лицо в силу дозволительного характера гражданско-правового регулирования имеет возможность самостоятельно решать, применять или отказаться от применения мер государственного принуждения <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 197.

Объектом налоговых правоотношений является то, по поводу чего или ради чего субъекты правовых отношений в сфере налогообложения вступают в правовую связь. В качестве объекта налоговых правоотношений могут фигурировать как материальные, так и нематериальные блага.

Например, в качестве материального блага, как правило, выступают сами налоги или сборы как обязательные взносы в бюджет.

Характеристику объектам налоговых правоотношений можно дать с помощью анализа налоговых норм, так как они регулируют поведение субъектов относительно определенных объектов, о которых идет речь в самой правовой норме. Однако в ряде случаев объект правоотношения непосредственно не зафиксирован в норме налогового права и может быть выделен лишь в абстракции, т.е. логически. В последнем случае речь идет о так называемых неотделимых от материального содержания объектах правоотношения, которые специально в законодательстве не регламентируются <1>.

<1> См.: Алексеев С.С. Общая теория права. Т. 2. С. 97.

Объекты налоговых правоотношений в юридической науке подразделяют на две группы:

1) правоотношения, отделимые от материального содержания, представляют собой объекты, которые зафиксированы или вытекают из анализа налоговых норм и существуют как явления (предметы) окружающего нас мира. К отделимым объектам относятся: налоги, сборы, налоговый кредит, штрафы, недоимки, пени и др.;

2) правоотношения, неотделимые от материального содержания, - это объекты, которые не зафиксированы в нормах налогового права, а могут быть выделены лишь в процессе научного абстрагирования и представляют собой результат деятельности субъектов налогового правоотношения, неотделимый от его материального содержания <1>. К неотделимым от материального содержания объектам налоговых правоотношений относится налоговый контроль.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 209.

6.3. Юридические факты в налоговом праве

Под юридическим фактом понимается конкретное жизненное обстоятельство, с которым юридическая норма связывает возникновение, изменение или прекращение правовых последствий.

К юридическим фактам в налоговом праве, так же как и в финансовом праве, относятся действия (бездействие) или события.

Действия - это юридические факты, которые являются результатом волеизъявления лиц.

Действия подразделяются на правомерные, отвечающие требованиям закона, и неправомерные, не соответствующие таким требованиям. В налоговом праве юридическими фактами, порождающими правовые последствия, являются и неправомерные действия. Среди неправомерных действий как оснований движения налоговых правоотношений выделяются правонарушения в виде проступков. Налоговые проступки как юридические факты по форме совершения могут подразделяться на проступки-действия и проступок-бездействие. Надо заметить, что в налоговом праве удельный вес проступков-бездействий, с которыми связывается возникновение охранительных правоотношений, очень велик. К примеру, в соответствии с НК РФ к категории налогового проступка-бездействия относятся: уклонение от постановки на учет в налоговых органах (ст. 117); неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или иного обязанного лица (ст. 134); неисполнение банком решения налогового органа о взыскании налога (ст. 135); непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126), и т.д.

В качестве примеров юридических фактов в финансовом праве можно привести утверждение финансово-плановых актов. После выполнения заданий, содержащихся в планах, финансовые правоотношения прекращаются, но нередко возникают вновь между этими же участниками на основе новых планов.

Юридические факты в налоговом праве достаточно тесно связаны с юридическими актами в финансовом праве. Так, на основании правовых норм и финансовых планов общего значения принимаются индивидуальные финансово-правовые акты, которые также ведут к возникновению, изменению или прекращению налоговых правоотношений. К таким актам относятся: извещение налогоплательщика налоговым органом о необходимости уплаты определенной суммы налога, распоряжение министерства о передвижении средств по статьям смет подведомственных учреждений в рамках сводной сметы этого министерства, о выделении временной финансовой помощи подведомственным предприятиям и др.

При неисполнении участниками финансовых правоотношений своих обязанностей возникают правоотношения, связанные с применением мер ответственности (начисление пеней на невнесенную сумму налогового платежа в государственный или местный бюджет, прекращение финансирования при использовании средств не по целевому назначению и др.).

События - это обстоятельства, не зависящие от воли людей (смерть и рождение человека, стихийное бедствие). Правовая норма может связывать с ними возникновение, изменение или прекращение налоговых (финансовых) правоотношений. Например, рождение у гражданина ребенка,

достижение лицом определенного возраста влияют на правоотношения по поводу налоговых платежей; в связи со стихийными бедствиями, эпидемиями возникают правоотношения по поводу предоставления субвенций из вышестоящего бюджета в нижестоящий.

В налоговом праве в числе юридических фактов, вызывающих движение финансовых правоотношений, могут быть названы и события. Здесь имеют место относительные и абсолютные события. Относительные события - это явления, вызванные деятельностью человека, но выступающие независимо от причин, их породивших. Число относительных событий в налоговом праве невелико. Главным образом они выступают в качестве оснований правоотношений по использованию налоговых льгот. Например, в соответствии с НК РФ, установившим налог на доходы физических лиц, к относительным событиям как юридическим фактам могут быть отнесены проценты и выигрыши по вкладам в банках (в пределах ставки рефинансирования Центрального банка РФ) <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 215.

Главной функцией юридических фактов в налоговом праве является обеспечение возникновения, изменения и прекращения правовых отношений.

Объект налогообложения - это и есть тот юридический факт (действие, событие, состояние), который обусловливает обязанность субъекта заплатить налог <1>. На этом основании п. 1 ст. 17 НК РФ устанавливает обязательное закрепление в законе при установлении того или иного налога юридических фактов, с которыми связывается обязанность его уплаты. Так, "налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно: объект налогообложения; налоговая база; налоговый период; налоговая ставка; порядок исчисления налога; порядок и сроки уплаты налога" (п. 1 ст. 17 НК РФ).

<1> См.: Основы налогового права. М., 1995. С. 49.

В налоговом праве юридические факты выполняют активную информативную функцию, которая связана с предварительным воздействием норм права на общественные отношения. Юридические факты в налоговом праве зафиксированы в правовых нормах и уже самим фактом своей фиксации оказывают влияние на правовые последствия. Появление одних юридических фактов соответствует интересам субъектов, и они делают необходимые шаги к тому, чтобы эти факты возникли, других юридических фактов стараются избежать <1>.

<1> Исаков В.Б. Юридические факты в российском праве. М.: Юстицинформ, 1998. С. 143.

В налоговом праве целая категория субъектов права, ориентируясь на нормы налогового права, в которых зафиксированы юридические факты, старается их избежать, а значит, не допустить возникновения налоговых правоотношений. Эта категория субъектов - налогоплательщики. Они стараются избегать как тех юридических фактов, которые образуют налоговое правонарушение и связаны с охранительным правоотношением, так и тех (что важно), которые образуют объект налогообложения и являются основой для возникновения правоотношения по уплате налога. Существует даже специальный вид профессиональной деятельности, называемый "аналоговое планирование", целью которого является минимизация налогообложения на предприятии. Отсюда любая неточность, некорректность фиксации юридических фактов в налогово-правовой норме является основанием для того, чтобы налогоплательщик пытался обратить ее в свою пользу <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 213.

В налоговом праве юридические факты наделены стимулирующей функцией. Так, многие юридические факты стимулируют субъект налогового права к тем видам деятельности, которые социально необходимы, значимы, полезны для субъекта. Например, получение предприятием налоговой льготы по уплате НДС, налога на прибыль, налога на имущество связывается, в частности, с фактом нахождения в трудовых отношениях с предприятием работников-инвалидов. В связи с этим многие предприятия, ориентируясь на это законодательное установление, стремятся принять на работу работников-инвалидов.

6.4. Плательщики налогов и их группы. Права плательщиков и их обязанности

Глава 3 НК РФ посвящена налогоплательщикам и плательщикам сборов, а также налоговым агентам.

Статья 19 НК РФ определяет субъекты обложения налогами и сборами. В ч. 1 ст. 19 НК РФ речь идет о потенциально возможной обязанности организаций и физических лиц, признаваемых законодателем плательщиками тех или иных налогов и сборов, а не об обязанности по уплате конкретной суммы налога или сбора, которая в соответствии со ст. 44 НК РФ возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора (см., например, решение ВАС РФ от 3 февраля 2004 г. N 16125/03). Обособленные подразделения организации, не являясь налогоплательщиками, выполняют обязанности организации по уплате налогов и сборов, если это предусмотрено НК РФ. Так, филиалы представляют в налоговые органы установленную для них в соответствии с законодательством налоговую декларацию (налоговый расчет) и документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налога (бухгалтерскую и налоговую отчетность), выполняют обязанность по уплате налогов и сборов, рассчитанных ими в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах на основании данных, отраженных в представленной ими бухгалтерской отчетности <1>.

<1> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (частям первой и второй) / Под ред. Л.Л. Горшковой. М., 2010.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых НК РФ возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги или сборы.

Обязанность уплачивать причитающиеся налоги является основным критерием отнесения физического лица или организации к числу субъектов налогового права. Физические лица и организации приобретают налогово-правовой статус по причине предполагаемой возможности вступления в налоговые правоотношения с государством (муниципальным образованием) относительно уплаты установленных налогов или сборов. Налогоплательщики, являясь субъектами налогового права, характеризуются потенциальной возможностью быть участником определенного правоотношения по поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности.

Таким образом, плательщики налогов и сборов подразделяются на две группы:

1) юридические лица;

2) физические лица.

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

1) российские организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ;

2) иностранные организации - иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 232.

К числу налогоплательщиков-организаций относятся филиалы и иные обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории Российской Федерации, при условии, что налоговым законодательством на них возложена обязанность уплачивать конкретные налоги.

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

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

Среди налогоплательщиков - физических лиц выделяются особые категории субъектов - индивидуальные предприниматели и налоговые резиденты Российской Федерации.

Индивидуальными предпринимателями являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К числу индивидуальных предпринимателей НК РФ также относит частных нотариусов, частных охранников и частных детективов. Индивидуальные предприниматели приобретают правовой статус налогоплательщика независимо от наличия гражданско-правового статуса предпринимателя. Так, п. 2 ст. 11 РФ указывает, что физические лица, осуществляющие

предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении налоговых обязанностей не вправе ссылаться на то, что не являются индивидуальными предпринимателями <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 232.

Статья 21 НК РФ регламентирует основные права плательщиков налогов и сборов, при этом необходимо иметь в виду, что перечень их не является исчерпывающим и конкретные права предусматриваются положениями части второй НК РФ (например, право на налоговый вычет). Следует также отметить, что с правами плательщиков налогов и сборов корреспондируют соответствующие обязанности налоговых органов, закрепленные в ст. 32 НК РФ.

В соответствии со ст. 21 НК РФ к правам налогоплательщика относятся следующие права:

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 налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения;

2) получать от Министерства финансов Российской Федерации письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, от финансовых органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований - по вопросам применения соответственно законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах и нормативных правовых актов муниципальных образований 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 или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

6) представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, 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 и иных уполномоченных 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) на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

14) на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

15) на участие в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки или иных актов налоговых органов в случаях, предусмотренных НК РФ.

В ст. 23 НК РФ закреплены основные обязанности плательщиков налогов и сборов, при этом их перечень не является исчерпывающим. Так, представление истребованных налоговым органом документов является обязанностью заявителя в силу подп. 9 п. 1 ст. 23 и п. 1 ст. 93 НК РФ (см., например, Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 апреля 2006 г. N А66-6969/2004). Приказом ФНС России от 21 апреля 2009 г. N ММ-7-6/252@ утверждены формы сообщений налогоплательщиками сведений, предусмотренных п. п. 2, 3 ст. 23 НК РФ. Следует отметить, что за неисполнение налоговых обязанностей плательщиками налогов и сборов гл. 16 НК РФ предусмотрена ответственность <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 232.

Так, в соответствии со ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в налоговых органах, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

4) представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

5) представлять в налоговый орган по месту жительства индивидуального предпринимателя, нотариуса, занимающегося частной практикой, адвоката, учредившего адвокатский кабинет, по запросу налогового органа книгу учета доходов и расходов и хозяйственных операций; представлять в налоговый орган по месту нахождения организации бухгалтерскую отчетность в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом "О бухгалтерском учете" <1>, за исключением случаев, когда организации в соответствии с указанным Федеральным законом не обязаны вести бухгалтерский учет или освобождены от ведения бухгалтерского учета;

<1> Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" утрачивает силу с 1 января 2013 г. в связи с принятием Федерального закона от 6 декабря 2011 г. N 402-ФЗ "О бухгалтерском учете".

6) представлять в налоговые органы и их должностным лицам в случаях и в порядке, которые предусмотрены НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

7) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

8) в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, в том числе документов, подтверждающих получение доходов, осуществление расходов (для организаций и индивидуальных предпринимателей), а также уплату (удержание) налогов;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Кроме вышеперечисленных обязанностей п. 2 ст. 23 НК РФ предусматривает дополнительные обязанности для налогоплательщиков - организаций и индивидуальных предпринимателей.

Налогоплательщики подразделяются на налоговых резидентов и налоговых нерезидентов.

Налогоплательщиками как резидентами, так и не резидентами могут являться как физические, так и юридические лица.

Для физических лиц статус резидента играет важную роль при применении ставки налогообложения по налогу на доходы физических лиц, которая составляет 13% для налоговых резидентов и 30% для налоговых нерезидентов. Налогоплательщик, не являющийся налоговым резидентом Российской Федерации, не имеет права на стандартные, социальные и имущественные вычеты.

В соответствии с ч. 2 ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Документами, подтверждающими фактическое нахождение физических лиц на территории РФ, могут являться: справка с места работы, выданная на основании сведений из табеля учета рабочего времени, копия паспорта с отметками органов пограничного контроля о пересечении границы, документы, оформленные в порядке, установленном законодательством РФ, на основании которых физическое лицо может рассматриваться в качестве налогового резидента РФ.

Заявления налогоплательщиков по вопросу выдачи подтверждения статуса налогового резидента Российской Федерации для целей применения соглашений (конвенций) об избежании двойного налогообложения могут быть направлены в МИ ФНС России по ЦОД по почте либо переданы непосредственно в экспедицию ФНС России.

Налоговыми резидентами юридические лица признаются в том случае, если они зарегистрированы на территории Российской Федерации.

Юридические лица, зарегистрированные на территории иностранного государства, считаются налоговыми нерезидентами.

Все налогоплательщики - как физические, так и юридические лица - должны обладать налоговой правосубъектностью, которая состоит из правоспособности и дееспособности.

Налоговая правоспособность - это предусмотренная нормами налогового права возможность иметь права и нести обязанности по поводу объектов налоговых правоотношений. Она представляет собой юридическую характеристику лица и предоставляет ему возможность быть участником налоговых правоотношений. Содержанием налоговой правоспособности является совокупность установленных действующим законодательством прав и обязанностей.

Налоговая дееспособность - это предусмотренная нормами налогового права способность лица

своими действиями приобретать и реализовывать принадлежащие ему права и выполнять возложенные обязанности.

6.5. Налоговые агенты, их права и обязанности

В соответствии с ч. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В отличие от налогоплательщика на налогового агента формально не возложена обязанность по уплате налога с его собственных доходов и за счет его собственных средств. Налоговый агент лишь обязан исчислить (рассчитать) сумму налога, подлежащего уплате при осуществлении определенной операции, удержать ее (т.е. не выплачивать) при выплате денежных средств, причитающихся какому-либо лицу, а также перечислить указанную сумму в бюджет.

В соответствии с ч. 2 ст. 24 НК РФ налоговые агенты имеют те же права, что и налогоплательщики, если иное не предусмотрено налоговым законодательством.

Обязанности налоговых агентов регламентированы ч. 3 ст. 24 НК РФ, к ним, в частности, относятся обязанности:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять налоги в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующие счета Федерального казначейства;

2) письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности налогоплательщика в течение одного месяца со дня, когда налоговому агенту стало известно о таких обстоятельствах;

3) вести учет начисленных и выплаченных налогоплательщикам доходов, исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджетную систему Российской Федерации налогов, в том числе по каждому налогоплательщику;

4) представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов;

5) в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

На практике чаще всего налоговыми агентами, как правило, являются лица, выплачивающие денежные средства налогоплательщикам либо иным лицам, которые не состоят на учете в качестве налогоплательщиков, однако осуществляют операции, подлежащие налогообложению каким-либо налогом. Так, в частности, налоговым агентом является работодатель по отношению к заработной плате, выплачиваемой работникам. В России налоговыми агентами исчисляются и уплачиваются налог на добавленную стоимость (НДС), налог на доходы физических лиц (НДФЛ), налог на прибыль организаций.

Обязанности налоговых агентов в определенной степени производны от целей и задач налоговых органов, поэтому условно налоговых агентов можно считать представителями налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками. Вместе с тем правами налоговых органов налоговые агенты не обладают и не имеют права не исполнять агентские обязанности. Правовой статус налоговых агентов не дает оснований налогоплательщику оспаривать право агента по законному удержанию налогов, причитающихся с конкретного лица. Правоотношения относительно уплаты или взимания налогов складываются между государством в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, поэтому надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет налоговый орган.

Основная задача агентов - правильно и своевременно рассчитывать и удерживать налоги из средств, выплачиваемых плательщиками, а в дальнейшем перечислять их в российский бюджет. Налоговые агенты обязаны письменно сообщать в налоговую инспекцию по месту своего учета о невозможности удержать налог и о сумме задолженности в течение одного месяца со дня, когда стало известно о таких обстоятельствах. Налоговые агенты должны также вести адресный - по каждому налогоплательщику - учет начисленных и выплаченных им доходов, равно как и исчисленных, удержанных и перечисленных в бюджет РФ налогов.

Документооборот также находится в ведении налоговых агентов. Им предписано не только представлять в ИФНС по месту своего учета материалы, необходимые для осуществления контроля над правильностью уплаты налогов, но и в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для расчета и перечисления платежей.

Организация может быть агентом вне зависимости от системы налогообложения, которую она применяет. Такие функции компания может выполнять по различным налогам, например, таким как НДФЛ, НДС, налог на прибыль.

Налоговые агенты имеют одинаковые права с налогоплательщиками. Следовательно, правовой статус налоговых агентов имеет двойственную природу. С одной стороны, налоговые агенты вступают во

взаимоотношения с налогоплательщиками в качестве представителей налоговых органов, не пользуясь при этом государственно-властными полномочиями. С другой стороны, налоговые агенты являются участниками финансово-хозяйственного оборота, что влечет возникновение объектов налогообложения и наделяет их статусом налогоплательщика <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 240.

Пленумами ВС РФ и ВАС РФ в п. 10 Постановления от 11 июня 1999 г. N 41/9 "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" <1> разъяснено, что в том случае, когда доход, подлежащий обложению налогом у налогового агента, получен налогоплательщиком в натуральной форме и денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось, у налогового агента отсутствует обязанность удержания налога с плательщика. В этом случае необходимая информация представляется агентом в налоговый орган в порядке, предусмотренном подп. 2 п. 3 ст. 24 НК РФ.

<1> Постановление Пленума ВС РФ N 41, Пленума ВАС РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

6.6. Налоговые органы, их права и обязанности

Правовой статус налоговых органов регламентирован НК РФ, Законом РФ "О налоговых органах Российской Федерации" <1>, а также Положением о ФНС России, утвержденным Постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506.

<1> Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. N 15. Ст. 492.

В соответствии со ст. 1 Закона РФ "О налоговых органах Российской Федерации" налоговые органы Российской Федерации (далее - налоговые органы) - единая система контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации, а также контроля и надзора за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции и за соблюдением валютного законодательства Российской Федерации в пределах компетенции налоговых органов.

Единая централизованная система налоговых органов состоит из:

- федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов;
- территориальных органов.

Задачи налоговых органов:

- контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;
- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов;
- контроль за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему Российской Федерации других обязательных платежей, установленных законодательством Российской Федерации;
- контроль за производством и оборотом табачной продукции, валютный контроль, осуществляемый в соответствии с валютным законодательством Российской Федерации и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами органов валютного регулирования и Законом РФ "О налоговых органах Российской Федерации".

Налоговые органы наделены правами, которые закреплены в ст. 31 НК РФ и ст. 7 Закона РФ "О налоговых органах РФ", Постановлении Правительства РФ "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" <1>:

<1> Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" // Российская газета. 2004. 6 окт.

1) производить в органах государственной власти и органах местного самоуправления, организациях, у граждан Российской Федерации, иностранных граждан и лиц без гражданства (далее -

органы, организации и граждане) проверки документов, связанных с исчислением и уплатой обязательных платежей, не являющихся налогами или сборами, пенями, штрафами, предусмотренными Налоговым кодексом Российской Федерации, в бюджетную систему Российской Федерации, а также получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, за исключением сведений, составляющих коммерческую тайну, определяемую в установленном законодательством порядке;

2) осуществлять контроль за соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядка и условий ее регистрации и применения, которые определяются законодательством Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей, проверять документы, связанные с применением контрольно-кассовой техники, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок, проводить проверки выдачи кассовых чеков, налагать штрафы на организации, а также на индивидуальных предпринимателей за нарушение требований законодательства Российской Федерации о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт;

3) требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронном виде, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

4) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

5) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

6) 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 и сборов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

7) приостанавливать операции по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном НК РФ;

8) в порядке, предусмотренном ст. 92 НК РФ, осматривать 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 Российской Федерации;

9) ряд других прав, предусмотренных названными нормативными правовыми актами.

К обязанностям налоговых органов, предусмотренным ст. 32 НК РФ, относятся обязанности:

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, плательщиков сборов и налоговых агентов о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и о принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также представлять формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснять порядок их заполнения;

5) руководствоваться письменными разъяснениями Министерства финансов Российской Федерации по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

6) сообщать налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам при их постановке на учет в налоговых органах сведения о реквизитах соответствующих счетов Федерального казначейства, а также в порядке, определяемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов, доводить до налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сведения об изменении реквизитов этих счетов и иные сведения, необходимые для заполнения поручений на перечисление налогов, сборов, пеней и штрафов в бюджетную систему Российской Федерации;

7) принимать решения о возврате налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту

сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов, направлять оформленные на основании этих решений поручения соответствующим территориальным органам Федерального казначейства для исполнения и осуществлять зачет сумм излишне уплаченных или излишне взысканных налогов, сборов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК РФ;

8) соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

9) направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных настоящим Кодексом, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

10) представлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту по его запросу справки о состоянии расчетов указанного лица по налогам, сборам, пеням и штрафам на основании данных налогового органа;

11) осуществлять по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента совместную сверку расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам. Результаты совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам оформляются актом. Акт совместной сверки расчетов по налогам, сборам, пеням и штрафам вручается (направляется по почте заказным письмом) или передается налогоплательщику (плательщику сбора, налоговому агенту) в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи в течение следующего дня после дня составления такого акта;

12) по заявлению налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента выдавать копии решений, принятых налоговым органом в отношении этого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей они привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством.

Практические задания

1. Сформулируйте определение понятия "налоговые правоотношения". Перечислите, какие правовые отношения входят в состав налоговых правоотношений.

2. Объясните разницу между налоговым резидентом Российской Федерации и налоговым нерезидентом.

Тестовые задания

1. Налоговые правоотношения - это:

а) охраняемые государством общественные отношения, возникающие в сфере налогообложения, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права;

б) охраняемые обществом отношения, возникающие в сфере взимания налогов и сборов, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права;

в) охраняемые государством отношения, возникающие в сфере взимания налогов и сборов, которые представляют собой социально значимую связь субъектов посредством прав и обязанностей, предусмотренных нормами налогового права.

2. Единая централизованная система налоговых органов состоит из:

а) местных и региональных налоговых инспекций;

б) федеральных и местных налоговых органов;

в) федеральных и территориальных органов исполнительной власти.

3. В соответствии с п. 1 ст. 24 НК РФ налоговыми агентами признаются:

а) лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации;

б) физические лица, самостоятельно оплачивавшие подоходный налог;

в) юридические лица, являющиеся работодателями.

4. Ставки налога на доходы физических лиц для налоговых резидентов РФ составляют:

а) 13%, 18% и 30%;

б) 13%, 9% и 35%;

в) только 13%.

5. Ставки налога на доходы физических лиц для налоговых нерезидентов Российской

Федерации составляют:

а) 13%, 18% и 30%;

б) 13%, 9% и 35%;

в) только 30%.

Контрольные вопросы

1. В чем заключаются особенности налоговых правоотношений?
2. Какова структура налоговых правоотношений?
3. Какую роль в налоговом праве играют юридические факты?
4. Кто относится к плательщикам налогов?
5. На какие группы подразделяются плательщики налогов?
6. Каковы права и обязанности плательщиков налогов?
7. Каковы права и обязанности налоговых агентов?

Глава 7. НАЛОГОВАЯ ТАЙНА

7.1. Налоговая тайна в системе мер защиты конфиденциальной экономической информации

Термин "экономическая информация" достаточно широко употребляется, под ним подразумевают информацию о процессах производства, распределения, обмена и потребления благ <1>. Важнейшими характеристиками и наименьшими смысловыми единицами экономической информации являются показатели и величины, представляющие собой количественные характеристики свойств отображаемых объектов <2>.

<1> См.: Басовский Л.Е. Теория экономического анализа: Учеб. пособие. М., 2001. С. 26.

<2> См.: Ясин Е.Г. Теория информации и экономические исследования. М., 1970. С. 28.

В соответствии со ст. 102 НК РФ **налоговую тайну** составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;

2) об идентификационном номере налогоплательщика;

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

4) предоставляемых налоговым (таможенным) или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами (соглашениями), одной из сторон которых является Российская Федерация, о взаимном сотрудничестве между налоговыми (таможенными) или правоохранительными органами (в части сведений, предоставленных этим органам);

5) предоставляемых избирательным комиссиям в соответствии с законодательством о выборах по результатам проверок налоговым органом сведений о размере и об источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности.

Защита конфиденциальной экономической информации позволяет выявить три основных подхода, которые использовались в законодательстве при определении состава сведений, защищаемых в режиме той или иной тайны: первый подход предполагает прямое перечисление в законодательстве сведений, составляющих тайну. Подобным образом определяется состав информации, охраняемой в режиме государственной тайны; второй подход основывается на предоставлении права собственнику (обладателю) информации самому определить состав охраняемых сведений. Данный подход используется в режимах служебной и коммерческой тайн; третий подход вообще не предусматривает установления какого-либо перечня охраняемой информации <1>.

<1> Кучеров И.И., Торщин А.В. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации. М.: ЮрИнфоР, 2003. С. 17.

Концепция обеспечения безопасности деятельности налоговых органов, утвержденная Приказами ФСНП России и МНС России соответственно от 12 и 13 октября 2000 г. N ВА-3033 и N БГ-6-24/802, к числу основных задач, решаемых в процессе обеспечения безопасности деятельности налоговых органов, относит выявление каналов утечки из налоговых органов информации, составляющей налоговую тайну. Разглашение информации, составляющей налоговую тайну, определено в качестве одной из основных угроз безопасности деятельности налоговых органов. Внешнюю угрозу в данном случае составляют противоправные устремления криминальных элементов на получение

конфиденциальной информации налоговых органов, внутреннюю - нарушение режима обращения со служебными документами и материалами, создающее предпосылки к утечке служебной информации.

Ограничение режима доступа к информации, полученной налоговыми органами, которое было введено путем установления исчерпывающего перечня субъектов, обладающих в силу закона правом обращения к налоговым органам за предоставлением указанных сведений, как правило, объясняется специальным правовым статусом информации, составляющей налоговую тайну.

Распространение информации, полученной налоговыми органами, может нанести ущерб интересам как отдельных граждан, частная жизнь которых является неприкосновенной и охраняется законом, так и организациям, чьи коммерческие и иные интересы могут быть нарушены в случае произвольного распространения в конкурентной или криминальной среде значимой для бизнеса конфиденциальной информации.

За прошедшее десятилетие, начиная с 1998 г., с момента введения в действие части первой НК РФ и определения понятия "налоговая тайна" в системе налоговых органов произошли глобальные изменения, в том числе связанные и со значительным увеличением их функций. На расширение сферы деятельности налоговых органов также повлияло вступление в силу следующих Федеральных законов:

- от 4 мая 2011 г. N 99-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности";
- от 8 августа 2001 г. N 129-ФЗ "О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей";
- от 26 октября 2002 г. N 127-ФЗ "О несостоятельности (банкротстве)";
- от 11 ноября 2003 г. N 138-ФЗ "О лотереях";
- от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации".

В настоящее время налоговые органы обладают следующими полномочиями:

- осуществляют государственную регистрацию юридических лиц, индивидуальных предпринимателей, крестьянских (фермерских) хозяйств;
- представляют в делах о банкротстве и процедурах банкротства интересы Российской Федерации;
- осуществляют контроль и надзор за проведением лотерей, а также за соблюдением организаторами азартных игр требований действующего законодательства.

Функции налоговых органов, предусматривающие ведение единых государственных реестров юридических лиц и индивидуальных предпринимателей (ЕГРЮЛ и ЕГРИП), лотерей, государственного реестра всероссийских лотерей, предоставление сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и ЕГРИП, а также совершение юридически значимых действий для участников гражданского оборота, коренным образом повлияли на основные принципы деятельности налоговых органов.

Кроме того, налоговые органы обладают уникальным опытом сбора и обработки различных сведений, а также их предоставления заинтересованным лицам как на бумажных носителях, так и в электронном виде. Примером тому является деятельность налоговиков:

- по выдаче выписок из ЕГРЮЛ и ЕГРИП;
- предоставлению удаленного доступа к указанным информационным ресурсам;
- реализации запросной системы к сведениям о юридических лицах на сайте Федеральной налоговой службы <1>;

<1> www.nalog.ru

- размещению на сайте ФНС России сведений о документах, поданных на государственную регистрацию изменений, вносимых в учредительные документы организаций, а также сведений, содержащихся в государственном реестре.

На сайте Федеральной налоговой службы РФ размещены реестр лицензий на осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, реестр лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр, государственный реестр всероссийских лотерей, единый государственный реестр лотерей. Сайт содержит онлайн-сервисы, позволяющие неограниченному кругу лиц найти интересующие их юридические лица, адрес своей налоговой инспекции, а также получить информацию о собственной задолженности по имущественному, транспортному и земельному налогам.

При установлении режима налоговой тайны использовался подход, который не предусматривает образования какого-либо перечня защищаемой информации <1>. Основное отличие налоговой тайны заключается в том, что конфидентами в данном случае обозначены не частные практики и коммерческие организации, а соответствующие государственные органы, их должностные лица, а также привлекаемые ими специалисты и эксперты. Поэтому сведения, составляющие налоговую тайну, следует относить к профессиональной тайне сотрудников налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов и лиц, содействующих налоговому администрированию. В качестве

разновидности профессиональной тайны налоговую тайну рассматривают и некоторые другие специалисты <2>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 326.

<2> См., например: Снытников А.А., Туманова Л.В. Обеспечение и защита права на информацию. М., 2001. С. 188.

В соответствии с ч. 2 ст. 102 НК РФ налоговая тайна не подлежит разглашению налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, органами государственных внебюджетных фондов и таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами, за исключением случаев, предусмотренных федеральным законом.

К разглашению налоговой тайны относится, в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, следственного органа, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

7.2. Содержание информации, защищаемой в режиме налоговой тайны, и ее источники

В часть первую НК РФ включена ст. 102, содержащая нормы, которые определяют состав информации, составляющей налоговую тайну, и режим ее хранения.

Рассматривая содержание информации, защищаемой в режиме налоговой тайны, необходимо прежде всего определить, что представляет собой информация в целом.

В ст. 2 Федерального закона "Об информации, информационных технологиях и о защите информации" (далее - Федеральный закон N 149-ФЗ) информация определена как сведения (сообщения, данные) независимо от формы их представления.

Информация, защищаемая в режиме налоговой тайны, является одной из разновидностей конфиденциальной экономической информации, доступ к которой должен быть ограничен. При этом подобного рода ограничение составляет основу правового режима ее защиты. Сам режим доступа к информации, составляющей налоговую тайну, предложено определить как совокупность правовых положений, обеспечивающих сохранность соответствующих информационных ресурсов.

Действующее законодательство о налогах и сборах предоставляет финансовым, налоговым, таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам налоговой полиции достаточно широкие возможности для получения информации, имеющей значение для налогообложения (налоговозначимая информация). Это вполне оправданно, так как эффективное администрирование и охрана прав в сфере налогообложения невозможны без должного их информирования. Однако праву указанных государственных органов на получение, накопление и использование такой информации противопоставлено право налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов требовать ее сохранения. Что представляется вполне правильным, ведь налоговозначимая информация включает в себя самые различные сведения об организациях и индивидуальных предпринимателях (состав учредителей, наличие финансовых средств, лицензий, материальных ресурсов, численность работников, виды деятельности, объемы производства, размер прибыли и т.п.) <1>.

<1> Кучеров И.И., Торщин А.В. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации. М.: ЮрИнфоР, 2003. С. 5.

В предпринимательской деятельности коммерческие организации и индивидуальные предприниматели могут использовать информацию, охраняемую в режиме налоговой тайны, в недобросовестной конкурентной борьбе.

Такого рода информация может представлять интерес для других организаций и индивидуальных предпринимателей с целью ее использования в недобросовестной конкурентной борьбе.

В отношении физических лиц необходимо отметить, что при сборе подобного рода информации налоговыми органами или органами налоговой полиции могут быть получены самые различные сведения об их жизни, в том числе о семейном или об имущественном положении, о состоянии здоровья и т.п., которые также могут быть использованы им во вред недоброжелателями.

Налоговую тайну составляет информация, которая непосредственно необходима для налогообложения, т.е. для правильного исчисления и своевременной уплаты налогов и сборов (налоговозначимая информация). Такая информация является объектом налоговой тайны.

Под налоговой тайной понимается информация о налогоплательщиках и плательщиках сборов, предоставляемая ими самими, налоговыми агентами, органами регистрации и банками налоговым

органам, таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам налоговой полиции в соответствии с законодательством о налогах и сборах. К налоговой тайне также можно отнести информацию, получаемую этими органами в процессе осуществления налогового контроля, оперативно-розыскной и уголовно-процессуальной деятельности и составляющую их профессиональную тайну, а также передаваемую им в рамках информационного обмена, в том числе международного, контролирующими и правоохранительными органами других стран.

А.Н. Гуев, комментируя положения законодательства о налогах и сборах, выделяет следующие признаки налоговой тайны:

- сведения, полученные налоговыми, таможенными органами и органами государственных внебюджетных фондов (как по месту учета налогоплательщика, так и другими налоговыми органами, например вышестоящими) о налогоплательщике;

- сведения, как предоставленные налоговому, таможенному органам и органу государственного внебюджетного фонда налогоплательщиком, так и собранные (полученные) ими самими, например в ходе проведения камеральной или выездной налоговых проверок. К числу сведений налоговой тайны относится также информация, полученная от банков, органов регистрации, опеки и попечительства, учреждений социальной защиты, образовательных, медицинских учреждений, иных учреждений;

- любые сведения, за исключением тех, которые определены в законе;

- предоставление информации, ее составляющей, правоохранительным органам Российской Федерации, другим государственным органам, организациям, учреждениям и гражданам осуществляется в установленном порядке;

- представляет собой часть более общего понятия - сведения конфиденциального характера;

- отличается от коммерческой тайны <1>.

<1> См., например: Гуев А.Н. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2000. С. 420 - 425.

Исходя из источников содержания информации, в режиме налоговой тайны защищается информация о налогоплательщиках и плательщиках сборов, предоставляемая ими самими, налоговыми агентами, органами регистрации и банками налоговым органам, таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам налоговой полиции в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Дополнительно также относится информация, получаемая этими органами в процессе осуществления финансового (налогового) контроля, оперативно-розыскной и уголовно-процессуальной деятельности и составляющая их профессиональную тайну, а также передаваемая им в рамках информационного обмена, в том числе международного, контролирующими и правоохранительными органами иностранных государств.

При этом необходимо отметить, что при охране информации в режиме налоговой тайны материальный носитель значения не имеет. Бумажные носители, на которых осуществляется составление документов бухгалтерского и налогового учета и отчетности, актов проверок, постановлений, протоколов, требований, решений налоговых органов, являются общепринятыми и наиболее распространенными. На бумажных носителях составляются документы, на которых присутствуют так называемые факсимильные идентификаторы юридического или физического лица, а именно подписи и печати. Магнитные и электронные носители стали использоваться для целей документирования налоговозначимой информации сравнительно недавно.

В соответствии со ст. 102 НК РФ сведениями, информацией, охраняемой в режиме налоговой тайны, могут быть любые сведения, прежде всего по форме - это может быть любая письменная (электронная) информация о налогоплательщике, ставшая известной должностному лицу налогового органа при исполнении им законных полномочий. Например, в необходимых случаях при осмотре документов могут производиться фото- и киносъемка, видеозапись, а также снятие копии с документов и другие действия. Содержание таких сведений также может быть любым, т.е. включать в себя не только сведения, непосредственно связанные с вопросами налогообложения, но и иную информацию, правовая охрана которой предусмотрена различными нормативно-правовыми актами (например, личная, семейная, коммерческая тайны).

В комментарии к ст. 102 НК РФ С.Д. Шаталов отмечает: "Чтобы гарантировать налогоплательщику конфиденциальность представляемой им в налоговые и таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов (далее - контролирующие органы), а также собираемой о нем контролирующими органами информации, в частности, для того, чтобы она не могла попасть к конкурентам или криминальным элементам, рассматриваемая статья предусматривает, что большинство сведений о нем квалифицируются как составляющие налоговую тайну и, следовательно, защищаются контролирующими органами от распространения и несанкционированного доступа. Рассматриваемая статья "закрывает" все сведения о налогоплательщике, за исключением прямо поименованных" <1>.

<1> Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный): Учеб. пособие / Сост. и авт. коммент. С.Д. Шаталов. М., 1999. С. 490.

Отличительным признаком информации, охраняемой в режиме налоговой тайны, служит то, что сведениями, ее составляющими, являются только сведения о лице (налогоплательщике - физическом либо юридическом лице), т.е. это может быть любая информация, относящаяся к конкретному лицу. Причем данные сведения должны быть получены налоговыми органами исключительно при соблюдении своих служебных обязанностей. Сведения о налогоплательщике, полученные должностным лицом не в связи с осуществлением им своих полномочий, налоговой тайной не являются. В этом случае отсутствует само основание отнесения сведений к налоговой тайне, так как любое третье лицо тем же способом может получить такую информацию о налогоплательщике без каких-либо препятствий.

Основным источником налоговозначимой информации является сам налогоплательщик (плательщик сборов), которого законодательство о налогах сборах обязывает к ее предоставлению. Согласно подп. 4, 5, 7 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны:

- представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом "О бухгалтерском учете";
- представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;
- предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в предусмотренных случаях и в порядке, установленном НК РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели - обязаны письменно сообщать в налоговый орган по месту учета:

- об открытии или закрытии счетов - в 10-дневный срок;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;
- об объявлении несостоятельности (банкротстве), о ликвидации или реорганизации - в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения;
- об изменении своего места нахождения или места жительства - в срок не позднее 10 дней с момента такого изменения.

В соответствии со ст. 82 НК РФ в качестве гарантии сохранности такой информации в налоговом законодательстве выступает норма, согласно которой при осуществлении налогового контроля сбор, хранение, использование и распространение налоговыми органами информации о налогоплательщике, составляющей профессиональную тайну, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну, признается недопустимым.

В соответствии со ст. ст. 24, 85, 86, 90, 93 НК РФ устанавливается обязанность для определенных физических лиц и организаций предоставлять сведения о налогоплательщике, известные им. Данная обязанность может быть установлена для налоговых агентов, банковских организаций, свидетелей и просто физических лиц. Непредставление налоговым органам информации влечет ответственность в соответствии со ст. 129 НК РФ. Информация, полученная от данных лиц, охраняется в режиме налоговой тайны, но только в той части, в которой она касается непосредственно налогоплательщика.

Информацию, необходимую для постановки налогоплательщиков на учет, налоговые органы получают от органов регистрации. Согласно ст. 85 НК РФ к ним относятся органы, которые осуществляют регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей; органы, лицензирующие частнопрактикующих нотариусов, детективов и охранников; 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 этих ресурсов.

Эти органы обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения:

- о зарегистрированных (перерегистрированных) или ликвидированных (реорганизованных) организациях - в течение 10 дней после регистрации (перерегистрации) или ликвидации (реорганизации) организации;
- о физических лицах, которые зарегистрировались или прекратили свою деятельность в качестве индивидуальных предпринимателей, - в течение 10 дней после выдачи свидетельства о регистрации, его

изъятия либо истечения срока действия;

- о физических лицах, которым выданы лицензии, свидетельства или иные подобные документы - частным нотариусам, частным детективам и частным охранникам либо у которых отозваны или прекратили действие указанные документы, - в течение 10 дней;

- о фактах регистрации либо о фактах рождения и смерти физических лиц - в течение 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов;

- о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе или о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах, и их владельцах - в течение 10 дней после регистрации имущества;

- о предоставлении прав на пользование природными ресурсами - в течение 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя;

- об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными, об опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, физических лиц, ограниченных судом в дееспособности, дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа, физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством или управлением имуществом, - не позднее пяти дней со дня принятия соответствующего решения;

- о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения - не позднее пяти дней со дня соответствующего нотариального удостоверения <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 335.

7.3. Правовой режим доступа к информации, защищаемой в режиме налоговой тайны

Основываясь на этимологическом толковании слова "режим", предлагается понимать его как установленный порядок жизни и деятельности для достижения каких-либо целей <1>.

<1> См.: Рушайло В.Б. Административно-правовые режимы: Монография. М., 2000. С. 11.

В юридической литературе правовой режим определяется и как социальный режим некоторого объекта, закрепленный правовыми нормами и обеспеченный совокупностью юридических средств <1>, и как порядок регулирования, который выражен в комплексе правовых средств, характеризующих особое сочетание взаимодействующих между собой дозволений, запретов, а также позитивных обязываний, создающих особую направленность регулирования <2>.

<1> См.: Исаков В.Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы // Проблемы теории государства и права. М., 1987. С. 258 - 259.

<2> См.: Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989. С. 185.

В целях сохранения конфиденциальности получаемой налоговыми органами информации о налогоплательщиках правоохранительным органам при направлении запросов о предоставлении сведений, составляющих налоговую тайну, необходимо указывать конкретные обстоятельства, в связи с которыми возникла необходимость в получении указанных сведений, и мотивировать, что необходимость в предоставлении данной информации связана с исполнением обязанностей, возложенных на запрашивающее должностное лицо. Порядок предоставления конфиденциальной информации несколько различается в зависимости от того, какие органы за ней обращаются. Законодательством не предусмотрена возможность предоставления имеющихся в налоговых органах библиотек, архивов, фондов, баз и банков данных, содержащих конфиденциальную информацию, сторонним организациям. Действующее законодательство предусматривает лишь возможность получения конфиденциальной налоговой информации. Прежде всего такая информация может быть предоставлена таможенным органам, органам государственных внебюджетных фондов и органам федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям, сотрудники которых сами имеют доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 335.

Одной из важнейших составляющих режима правовой защиты информации является установление юридической ответственности за нарушение порядка формирования ресурсов налоговозначимой информации и режима налоговой тайны. В данном случае (за подобные правонарушения) будут

применяться следующие виды юридической ответственности: налоговая (финансовая), административная, уголовная, гражданско-правовая и дисциплинарная ответственность.

Разглашением налоговой тайны признается виновное противоправное, в нарушение режима защиты соответствующей конфиденциальной информации, действие (бездействие) должностного лица налогового (таможенного) органа, в результате которого она стала доступна третьим лицам <1>.

<1> Соловьев И. Правовой режим доступа к налоговой тайне при осуществлении ОРД // Налоговый вестник. 2012. N 2. С. 10 - 16.

Доступ к налоговой тайне имеют суды общей юрисдикции РФ и арбитражные суды РФ. При производстве по делам, возникающим в связи с оспариванием ненормативных актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и должностных лиц налоговых органов, при производстве по делам об административных правонарушениях, отнесенных к подведомственности соответствующих судов (ст. 29 АПК РФ; ст. 22 ГПК РФ), может возникать потребность в привлечении сведений о налогоплательщике в качестве доказательств. В этих случаях материалы, содержащие данные сведения, предоставляются налоговым органом по мотивированному письменному запросу судьи непосредственно в суд (ст. 66 АПК РФ; ст. 57 ГПК РФ).

Информация, необходимая для принудительного исполнения взыскания, предоставляется судебным приставам-исполнителям (государственным служащим, которые в соответствии со ст. 4 Федерального закона от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" исполняют судебные акты и акты других органов). В случае отсутствия информации о должнике, необходимой для принудительного исполнения, судебный пристав-исполнитель направляет мотивированный письменный запрос в налоговый орган об ИНН, о номерах счетов, о наименовании и месте нахождения банков и кредитных организаций, в которых находятся эти счета. Такая информация составляет объект налоговой тайны. Однако по запросу судебного пристава-исполнителя она должна быть предоставлена налоговым органом в трехдневный срок.

Практические задания

1. Сформулируйте определения понятия "налоговая тайна". Объясните разницу между налоговой тайной, коммерческой тайной и банковской тайной.
2. Определите правовой режим доступа к информации, защищаемой в режиме налоговой тайны.

Тестовые задания

1. В соответствии со статьей 102 НК РФ налоговую тайну составляют:

а) любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, следственными органами, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике;

б) только сведения, полученные налоговыми органами;

в) любые сведения, полученные физическими лицами, юридическими лицами и налоговыми органами, о платежеспособности налогоплательщика.

2. Информация, защищаемая в режиме налоговой тайны, является:

а) разновидностью коммерческой тайны;

б) одной из разновидностей конфиденциальной экономической информации, доступ к которой должен быть ограничен;

в) одной из разновидностей конфиденциальной экономической информации, доступ к которой должен быть запрещен.

3. Основным источником налоговозначимой информации является:

а) сам налогоплательщик (плательщик сборов), которого законодательство о налогах сборах обязывают к ее предоставлению;

б) налоговый орган;

в) органы государственной власти.

4. В целях сохранения конфиденциальности получаемой налоговыми органами информации о налогоплательщиках запрос о предоставлении сведений, составляющих налоговую тайну, направляемый правоохранительными органами, должен содержать:

а) указание, что данная информация является налоговой тайной;

б) конкретные обстоятельства, в связи с которыми возникла необходимость в получении указанных

сведений, и мотивированные доказательства того, необходимость в предоставлении данной информации связана с исполнением обязанностей, возложенных на запрашивающее должностное лицо;

в) просьбу не разглашать данную информацию.

5. Суды общей юрисдикции и арбитражные суды к информации, составляющей налоговую тайну:

а) не имеют доступа;

б) имеют доступ, в случае получения разрешения Федеральной налоговой службы;

в) имеют доступ.

Контрольные вопросы

1. В чем заключаются особенности налоговой тайны?
2. Какова система мер защиты конфиденциальной экономической информации?
3. В чем заключаются особенности содержания информации, защищаемой в режиме налоговой тайны?
4. Что входит в правовой режим доступа к информации, защищаемой в режиме налоговой тайны?

Глава 8. НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ И ЕЕ ИСПОЛНЕНИЕ

8.1. Понятие налоговой обязанности, основания возникновения, приостановления и прекращения

В соответствии с действующим российским законодательством о налогах и сборах под **налоговой обязанностью** принято понимать конституционную обязанность граждан своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства и муниципальных образований.

Налоговую обязанность целесообразно рассматривать в широком и узком аспектах.

В широком аспекте налоговая обязанность включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных ст. 23 НК РФ.

В узком аспекте налоговая обязанность представляет часть налоговых обязанностей налогоплательщика и является реализацией конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов. Исполнение налоговой обязанности является первоочередной обязанностью по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика и определяет развитие иных налоговых правоотношений.

Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога или сбора. Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы-требования государства об уплате соответствующих налогов или сборов. Однако механизм реализации исполнения налоговой обязанности допускает и элементы диспозитивности, разрешая, в частности, договорные процедуры между налогоплательщиком и уполномоченным органом государства <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 281.

С момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора, возникает налоговая обязанность.

При этом необходимо учитывать, что налогоплательщики зачастую являются потенциальными плательщиками. Так, например, физическое лицо является потенциальным плательщиком налогов и сборов до тех пор, пока у него не возникнет обязанность по уплате налогов или сборов. После возникновения такой обязанности физическое лицо будет являться налогоплательщиком. Обязанность по уплате налогов (т.е. налоговая обязанность) может возникнуть у физического лица, например, при получении дохода. Каждый гражданин должен исполнить налоговую обязанность по уплате налога на доходы физических лиц (НДФЛ). То же касается и юридических лиц: юридическое лицо, зарегистрированное в налоговых органах, будет являться потенциальным налогоплательщиком то тех пор, пока у него не возникнет налоговая обязанность по уплате какого-либо налога, например, налога на прибыль, налога на добавленную стоимость и т.д.

Таким образом, к основаниям возникновения налоговой обязанности можно отнести следующие:

во-первых, наличие объекта конкретного налога или сбора, например, дохода - в налоге на доходы физических лиц; транспортного средства - в транспортном налоге; спиртных напитков и табачных изделий - в акцизах и др.;

во-вторых, наличие непосредственной связи между объектом налога или сбора и субъектом (налогоплательщиком). Например, для возникновения налоговой обязанности по уплате земельного

налога физическое лицо должно иметь титул собственности на этот земельный участок; по уплате налога на прибыль предприниматель (индивидуальный или коллективный) должен самостоятельно получить данную прибыль в наличной либо в безналичной форме. Только при наличии связи между субъектом и объектом возникает налоговая обязанность, при этом необходимо помнить, что у каждого налога эта связь будет специфической;

в-третьих, наступление срока уплаты налога или сбора. В п. 3 ст. 57 НК РФ указаны критерии определения сроков уплаты налогов или сборов: календарная дата или же истечение периода времени: года, квартала, месяца, декады, недели или дня, также в качестве срока наступления налоговой обязанности может выступать указание на какое-то событие или указание на действие, которое должно быть совершено (например, уплата налога на имущество, переходящее в порядке наследования, дарения, сопряжена с определенным сроком, связанным с событием или действием).

Налоговая обязанность четко определена временными рамками. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение срока уплаты налога допускается только по правилам, установленным НК РФ. При уплате налогов со сложным юридическим составом (т.е. когда расчет налоговой базы производится налоговым органом) налоговая обязанность возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Нарушение срока уплаты налога влечет начисление пени.

В соответствии с п. п. 1, 2 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Основанием возникновения налоговой обязанности служит налоговая база. На основании налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога. При этом необходимо учитывать, что финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика или сам объект налогообложения не являются основаниями возникновения налоговой обязанности. Ведение финансово-хозяйственной деятельности или приобретение объекта налогообложения выступает **основанием для возникновения обязанности** по исчислению суммы соответствующего налога, но пока еще не по ее уплате. Уплате будет подлежать сумма, оставшаяся от объекта налогообложения после применения необходимых вычетов и налоговых льгот.

Относительно некоторых налогов юридический факт, лежащий в основе обязанности по уплате этих налогов, состоит не только из материальных, но и из процессуальных обстоятельств. Так, в случаях, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет плательщику налоговое уведомление. К подобным налогам, в частности, относятся налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на доходы физических лиц. Правоотношения по уплате подобных налогов возникают на основании фактического состава (сложного юридического факта), составными частями которого выступают налоговая база и нормативный акт налогового органа. Необходимость наличия сложного юридического факта всегда указывается в гипотезе налогового закона <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 283.

Статьи 44, 45 НК РФ содержат специальные указания на ситуации, когда налоговая обязанность считается прекращенной.

Так, в соответствии с п. 3 ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

2) со смертью физического лица - налогоплательщика или с объявлением его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации. Задолженность по налогам, указанным в п. 3 ст. 14 и ст. 15 НК РФ, умершего лица либо лица, объявленного умершим, погашается наследниками в пределах стоимости наследственного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации для оплаты наследниками долгов наследодателя;

3) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со ст. 49 НК РФ;

4) с возникновением иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

Исполнение самой налоговой обязанности (уплата налога или сбора) является самой распространенной ситуацией прекращения налоговой обязанности. В подп. 1 п. 3 ст. 44 сказано, что налоговая обязанность прекращается с уплатой налога или сбора налогоплательщиком или

плательщиком сбора, т.е. предполагается как бы личное участие налогоплательщика в этом мероприятии. При этом необходимо учитывать, что на практике часто бывают ситуации исполнения налоговой обязанности не лично налогоплательщиком, а налоговым агентом или представителем налогоплательщика. В данном случае необходимо получить решение налогового органа о зачете его налоговой обязанности.

Примером возникновения обстоятельств, с которыми налоговое законодательство связывает прекращение налоговой обязанности, может служить процедура банкротства, так как в процессе банкротства происходит погашение всех недоимок, в том числе и налогов.

При прекращении налоговой обязанности в связи со смертью гражданина необходимо учитывать, что это относится только к преимущественным налогам, а те налоги, в которых не требуется участие гражданина (не преимущественные налоги), оплачиваются и после смерти гражданина (например, подоходный налог).

При ликвидации организации-налогоплательщика прекращается налоговая обязанность. Но встречаются и ряд существенных исключений.

Во-первых, если в процессе ликвидации ликвидационная комиссия уплачивает налоги, то это будет первый случай уплаты налога.

Во-вторых, если это банкротство, то это будет второй случай, когда именно с банкротством связывается погашение налоговой обязанности.

Пример. Признание обязанности по уплате налога исполненной.

По мнению предпринимателя, он исполнил обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, несмотря на то, что они в бюджет Пенсионного фонда РФ не поступили в связи с отсутствием средств на корреспондентском счете банка, поскольку в соответствии с НК РФ обязанность по уплате налогов, сборов считается исполненной с момента предъявления в банк платежного поручения.

Как указал суд, признавая позицию предпринимателя неправомерной, порядок и сроки уплаты страховых взносов в 2008 г. были установлены ст. 24 Федерального закона "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации", в соответствии с которой сумма страховых взносов на обязательное пенсионное страхование считается поступившей с момента зачисления ее насчет соответствующего органа ПФ РФ. Статья 45 НК РФ для урегулирования спорных правоотношений применению не подлежит, так как страховые взносы по своей социально-правовой природе не являются налоговыми платежами <1>.

<1> Постановление ФАС Дальневосточного округа от 25 мая 2010 г. N Ф03-2455/2010 по делу N А59-5261/2009. Обязанность по уплате страховых взносов на обязательное пенсионное страхование считается исполненной с момента зачисления сумм страховых взносов на счет соответствующего органа Пенсионного фонда РФ, а не с момента списания денежных средств с расчетного счета плательщика страховых взносов (документ опубликован не был) // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Требование об уплате налога.

По мнению ИФНС, направление налогоплательщику заказным письмом требования об уплате налога свидетельствует о соблюдении досудебного порядка урегулирования спора.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, направление требования по почте заказным письмом является дополнительным способом, используемым в случае невозможности вручить требование основным способом. В материалах же дела отсутствует доказательство вручения спорных требований руководителю (законному или уполномоченному представителю) управления лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату получения спорных требований, а также доказательства, подтверждающие, что ему невозможно было вручить требования основным способом <1>.

<1> Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31 марта 2010 г. по делу N А19-26530/09. Суд правомерно оставил заявление о взыскании задолженности по ЕСН без рассмотрения, поскольку налоговым органом не соблюден досудебный порядок урегулирования спора (документ опубликован не был); Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 апреля 2010 г. по делу N А19-22162/09. Арбитражный суд оставляет заявление без рассмотрения, если после его принятия к производству установит, что истцом не соблюден претензионный или иной досудебный порядок урегулирования спора с ответчиком, в связи с чем судебные акты об оставлении заявления о взыскании ЕСН и пени без рассмотрения правомерны (документ опубликован не был) // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

8.2. Общий порядок и особенности исполнения налоговой обязанности

В соответствии с п. 1 ст. 45 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 налога досрочно.

Российское налоговое законодательство не допускает уплату налога третьими лицами, поэтому различные "налоговые оговорки", перевод долга по налоговым платежам и подобные соглашения являются ничтожными и не влекут правовых последствий. Нарушение данного запрета не снимает с самого налогоплательщика обязанности по уплате причитающихся налогов. В исключительных случаях, установленных только налоговым законодательством, исполнение налоговой обязанности может быть возложено на других лиц. Например, возможны ситуации возложения обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджет на налоговых агентов (ст. 24 НК РФ); уплата налога правопреемником реорганизованного предприятия (ст. 50 НК РФ); уплата налогов через законного или уполномоченного представителя (ст. 26 НК РФ); уплата налога за налогоплательщика его поручителем (ст. 74 НК РФ).

Исполнение налоговой обязанности в соответствии с налоговым законодательством понимается как:

- добровольное или на основании требования уполномоченных органов государства действие самого налогоплательщика;

- действие налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога.

По общему правилу моментом исполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) своей обязанности по уплате налога служит момент предъявления в банк поручения на уплату налога. Аналогичное правило применяется и относительно налогов, уплачиваемых наличными денежными средствами. Вместе с тем в зависимости от способа уплаты и порядка взимания налога налоговая обязанность может быть исполнена и двумя другими способами:

1) в порядке зачета переплаченной ранее суммы налога в порядке ст. 78 НК РФ;

2) при взимании налога у источника выплаты налоговая обязанность считается выполненной с момента удержания обязательного платежа налоговым агентом <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 286.

Таким образом, налоговое законодательство выделяет два способа уплаты налога:

1) действие самого налогоплательщика и реальное перечисление налога в бюджет;

2) действие банка, обслуживающего плательщика налога (сбора).

Необходимо также учитывать, что исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога посредством предъявления в банк надлежаще оформленного и обеспеченного денежными средствами платежного поручения влечет прекращение налогового правоотношения между налогоплательщиком и государством (муниципальным образованием) и возникновение бюджетных отношений. При определении момента уплаты налога нормы НК РФ имеют приоритет над нормами бюджетного законодательства. Таким образом, согласно п. 1 ст. 40 БК РФ налоговые доходы считаются уплаченными доходами соответствующего бюджета с момента, определяемого налоговым законодательством. Следовательно, момент уплаты налога может определяться только в соответствии с нормами НК РФ.

В соответствии с НК РФ, ст. 140 ГК РФ, ст. 27 Федерального закона от 10 июля 2002 г. N 86-ФЗ "О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)" и ст. 1 Закона РФ от 10 декабря 2003 г. N 173-ФЗ "О валютном регулировании и валютном контроле" налоги и сборы уплачиваются только в валюте Российской Федерации - рублях. Уплата обязательных платежей, в том числе иностранными лицами, в иностранной валюте не допускается.

В соответствии со ст. 45 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном НК РФ.

Взыскание налога с организации или индивидуального предпринимателя производится в порядке, предусмотренном ст. ст. 46 и 47 НК РФ. Взыскание налога с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, производится в порядке, предусмотренном ст. 48 НК РФ.

Налоговое законодательство регламентирует также взыскание налога в судебном порядке. В соответствии с правилами подп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ взыскание налога в судебном порядке производится:

1) с организации, которой открыт лицевой счет;

2) в целях взыскания недоимки, числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий) в случаях, 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 Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (предприятий);

3) с организации или индивидуального предпринимателя, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки, совершенной таким налогоплательщиком, или статуса и характера деятельности этого налогоплательщика.

Необходимо учитывать, что в отношении юридических лиц налоговым законодательством предусмотрен бесспорный порядок, а в отношении физических лиц - судебный порядок взыскания налога.

В то же время в налоговом законодательстве предусмотрено исключение в отношении взыскания налогов с юридических лиц в бесспорном порядке. Такое взыскание не допускается в двух случаях:

1) обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, или юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика;

2) пропуска налоговым органом установленного срока на принятие решения о бесспорном взыскании налога.

Принудительное исполнение налоговой обязанности (взыскание налога) производится по решению налогового органа посредством направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств. До вынесения решения о принудительном взыскании налоговой недоимки налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика об образовавшейся задолженности перед казной и предложить добровольно погасить недостающие налоговые платежи. Однако налоговым законодательством не установлен предельный срок, в течение которого налоговый орган может "ожидать" добровольного исполнения налоговой обязанности. Истечение дополнительного срока уплаты налога служит основанием для вынесения налоговым органом решения о принудительном (бесспорном) взыскании налога. Данное решение должно быть вынесено не позднее 60 дней с момента истечения дополнительного срока на уплату налога. Пропуск налоговым органом этого срока влечет невозможность бесспорного взыскания налога, и дальнейшее принудительное исполнение налоговой обязанности возможно только в судебном порядке <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 288.

В случае бесспорного взыскания налоговой недоимки обязательно должно быть соблюдено требование об уведомлении налогоплательщика со стороны налоговых органов о вынесенном решении и его содержании в срок не позднее пяти дней после вынесения подобного нормативного акта.

8.3. Зачет и возврат излишне уплаченных налогов и сборов

В случаях, когда налогоплательщик излишне уплачивает (переплачивает) или же с него излишне удержана (взыскана) сумма налога или сбора, налогоплательщик имеет право на зачет и (или) возврат излишне уплаченной суммы.

Излишняя оплата (переплата налогов), сборов или пени может произойти по различным причинам. Достаточно часто переплата происходит из-за ошибки в расчетах или же из-за неверной суммы недоимки, указанной налоговым органом, и т.д. Результатом подобных ошибок становится перечисление в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд денежной суммы в большем, чем причитается, размере.

Налоговое законодательство предусматривает два варианта имущественных прав в случаях, когда обязательные платежи излишне оплачены. К таким вариантам относятся зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.

Налогоплательщик может самостоятельно установить факт переплаты налога, но это может быть сделано и налоговым органом. Налоговый орган, в случае обнаружения факта переплаты налога, сбора или пени, должен сообщить налогоплательщику не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта, таможенные органы - в течение 10 дней.

В соответствии с п. п. 1, 14 ст. 78 НК РФ суммы излишне уплаченных авансовых платежей, налогов, сборов, пеней, штрафов подлежат зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по налогам, погашения недоимки по налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату налогоплательщику.

При этом необходимо учитывать следующие условия.

Во-первых, суммы налогов, сборов, пеней, штрафов, излишне уплаченные (взысканные) до 1

января 2007 г. и подлежащие возврату, возвращаются налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора) в порядке, действовавшем до вышеуказанной даты. Если уплата (взыскание) налога, сбора, пеней и (или) штрафов производилась до 1 января 2007 г. в иностранной валюте, зачет (возврат) налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора) сумм излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, пеней и (или) штрафов, а также начисление процентов за нарушение установленного срока возврата вышеуказанных сумм осуществляются после 31 декабря 2006 г. в валюте Российской Федерации, пересчитанной по курсу Банка России на день, когда произошла излишняя уплата (взыскание).

Во-вторых, с 1 января 2007 г. и до 1 января 2008 г. суммы излишне уплаченных (взысканных) налогов, сборов, пеней и штрафов подлежат возврату (зачету) за счет сумм поступлений, подлежащих перечислению в соответствующий бюджет бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством.

В-третьих, с 1 января 2008 г. зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Зачет или возврат суммы излишне уплаченного налога осуществляется налоговым органом по месту учета налогоплательщика без начисления процентов на эту сумму, если операция производится в установленные НК РФ сроки.

В случае если налогоплательщик выполнил все условия зачета (возврата) налога, налоговый орган не имеет права отказать в зачете (возврате) налога или затягивать принятие решения.

К обязательным условиям принятия положительного решения о зачете (возврате) излишне уплаченных (излишне взысканных) сумм налога относятся следующие:

- налогоплательщик состоит на учете в налоговом органе, принимающем решение о зачете (возврате) излишне уплаченных (излишне взысканных), подлежащих возмещению налоговых платежей (кроме государственной пошлины);
- суммы излишне уплаченных (излишне взысканных) налоговых платежей фактически зачислены на счета по учету доходов бюджетов (внебюджетных фондов);
- у налогоплательщика отсутствует задолженность по налоговым платежам в тот же бюджет (внебюджетный фонд), в который была направлена излишне уплаченная (излишне взысканная) сумма налогового платежа;
- обеспечено соответствие принятия налоговым органом решения о зачете переплаты по налоговым платежам юридического лица как налогоплательщика в погашение задолженности этого же юридического лица как налогоплательщика;
- факт излишнего взыскания налога (сбора) подтвержден документами о том, что суммы денежных средств, фактически взысканные налоговым органом, превышают сумму налога (сбора), подлежащую уплате;
- факт наличия сумм налога, подлежащих возмещению путем зачета и (или) возврата, подтвержден в соответствии с нормами гл. 21 и 22 НК РФ решением налогового органа, решением вышестоящего налогового органа либо решением суда, вступившим в законную силу <1>.

<1> Климова М. Зачет (возврат) налогов, сборов, пеней и штрафов. М., 2006.

В случае если выявлено, что произошла переплата обязательного платежа, налогоплательщик имеет право подать письменное заявление, на основании которого будет производиться зачет излишне уплаченных налогов, сборов или пени. Данное заявление рассматривается налоговым органом в течение пяти дней с момента получения, и по результатам рассмотрения выносится решение. Принятие налоговым органом положительного решения возможно только при условии, что будущие платежи предназначены для зачисления в тот же бюджет (внебюджетный фонд), что и переплаченная сумма. О результатах рассмотрения обращения налогоплательщика и о вынесенном решении налоговые органы обязаны проинформировать заявителя не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

В случаях, когда у налогоплательщика не имеется задолженности по уплате обязательных платежей, зачет излишне уплаченных денежных средств невозможен, и в таком случае производится возврат излишне уплаченных налогов, сборов и (или) пени.

Налоговое законодательство различает следующие механизмы возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов (сборов или пеней).

В случаях если налогоплательщику необходимо получить возврат излишне уплаченных обязательных платежей, он, так же как и в случаях зачета, имеет право на подачу письменного заявления с просьбой о возврате излишне уплаченных или излишне взысканных денежных средств. Данное заявление служит основанием для осуществления соответствующего возврата.

Срок давности, установленный налоговым законодательством для подачи заявления о возврате денежных средств, составляет три года со дня уплаты излишней суммы налога (сбора) или пени.

В некоторых случаях возможно осуществление и зачета, и возврата излишне уплаченных сумм налога, сбора и (или) пени. Такое, как правило, возможно, в случаях, когда у налогоплательщика имеются недоимки или задолженности по пеням. В таком случае вначале производится зачет переплаченной суммы и налоговых задолженностей, а затем осуществляется возврат оставшейся суммы.

Возврат излишне уплаченных налогов, сборов и (или) пени осуществляется в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком соответствующего заявления.

Пример. Зачет (возврат) налогов.

По мнению заявителя, абз. 1, 2 п. 5 ст. 78 НК РФ не соответствуют Конституции РФ в той мере, в какой они позволяют налоговым органам самостоятельно принимать решения о зачете сумм излишне уплаченных налогов в счет погашения недоимки по иным налогам.

Как указал Конституционный Суд РФ, отказывая заявителю в принятии его жалобы к рассмотрению, п. 5 ст. 78 НК РФ уже был предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ. Так, в Определении от 8 февраля 2007 г. N 381-О-П Конституционный Суд РФ пришел к выводу о том, что наделение налоговых органов полномочиями самостоятельно производить зачет излишне уплаченной суммы налога в счет погашения недоимки по другим налогам не может рассматриваться как нарушающее справедливый баланс публичных и частных интересов, поскольку позволяет оперативно и эффективно удовлетворить имущественное притязание государства и способствует скорейшему исполнению конституционной обязанности налогоплательщика по уплате налога, а потому не может рассматриваться как нарушение конституционных прав и свобод <1>.

<1> Определение Конституционного Суда РФ от 1 марта 2010 г. N 320-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Никитиной Галины Михайловны на нарушение ее конституционных прав положениями статей 78, 142, 221, 256 - 259 Налогового кодекса Российской Федерации, части первой статьи 256 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей" (документ опубликован не был) // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Зачет (возврат) налогов.

По мнению ИФНС, поскольку налог на добавленную стоимость, указанный к доплате за апрель, май, июль, сентябрь 2007 г, был уплачен налогоплательщиком после направления требования об уплате данного налога, а не надень подачи уточненных налоговых деклараций, налогоплательщику правомерно начислены пени за несвоевременную уплату налога на добавленную стоимость за указанные периоды. По мнению налогоплательщика, ИФНС необоснованно не приняты во внимание представленные в уточненных декларациях за январь, март, июнь, август 2007 г. сведения о наличии права на вычет налога на добавленную стоимость в размере, значительно превышающем сумму допущенной недоплаты.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, признавая позицию ИФНС обоснованной, суммы налога на добавленную стоимость, заявленные к вычету за январь, март, июнь, август 2007 г., могли быть зачтены ИФНС по результатам проведения камеральной налоговой проверки уточненных деклараций по вычетам, срок проведения которой составляет три месяца со дня представления деклараций. Из налогового законодательства не вытекает обязанности налогового органа одновременно осуществлять камеральную проверку уточненных деклараций за разные налоговые периоды, даже в том случае, если они поданы одновременно. При этом в счет недоимки можно зачесть суммы переплаты, установленной на момент выявления недоимки. В данном случае на момент выявления недоимки и выставления требования об уплате налога за апрель, май, июль, сентябрь 2007 г. переплаты налога не было выявлено в установленном законом порядке <1>.

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. N 11822/09 по делу N А05-8701/2008. В удовлетворении заявления о признании недействительным требования налогового органа об уплате налога на добавленную стоимость и соответствующих пеней, начисленных за несвоевременную уплату НДС, отказано правомерно, поскольку материалами дела подтверждается факт уплаты НДС и пеней после подачи уточненных налоговых деклараций и выставления инспекцией оспариваемого требования, что привело к несвоевременному поступлению НДС в бюджет (документ опубликован не был) // URL: www.arbitr.ru.

8.4. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов - это правовые ограничения имущественного характера, создающие условия для обеспечения фискальных интересов государства.

Применяемые налоговым правом способы обеспечения исполнения налоговой обязанности носят исключительно имущественный характер, поскольку направлены на восстановление нарушенных фискальных прав государства и призваны гарантировать государству реальное надлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных денежных обязанностей <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 294.

В соответствии со ст. 72 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами: залогом имущества, поручительством, пеней, приостановлением операций по счетам в банке и наложением ареста на имущество налогоплательщика.

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов установлены Налоговым кодексом РФ, в частности к ним относятся:

- залог имущества;
- поручительство;
- пеня;
- приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей;
- арест имущества.

Остановимся на каждом способе обеспечения обязательства более подробно.

1. **Залог имущества**. В соответствии с п. 1 ст. 73 НК РФ обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом.

В налоговых отношениях юридическое значение залога выражается в осуществлении налоговой обязанности за счет стоимости заложенного имущества. Залог имущества оформляется договором, сторонами в котором выступают налоговый орган (залогодержатель) и налогоплательщик либо иное третье лицо, выступающее в интересах налогоплательщика (залогодатель).

В соответствии с п. п. 2 и 5 ст. 73 НК РФ налоговую обязанность возможно обеспечить залогом двух видов: без передачи заложенного имущества налоговому органу и с передачей имущества. Второй вид залога называется закладом. В случае нарушения налоговой обязанности, обеспеченной залогом, налоговый орган вправе реализовать предмет залога и погасить финансовый долг налогоплательщика перед государством. Тем самым отношения залога имущества предоставляют государству в лице налоговых органов возможность требовать исполнения налоговой обязанности посредством продажи заложенного имущества и передачи ему в приоритетном порядке вырученных денежных средств. Однако сумма перечисляемых в доход государства денежных средств не может быть больше суммы налоговой обязанности.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству Российской Федерации, если иное не установлено настоящей статьей. Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

Необходимо также учитывать, что к правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

2. **Поручительство**. В соответствии с п. 1 ст. 74 НК РФ налоговая обязанность в случае изменения сроков ее исполнения может быть обеспечена поручительством.

Поручительство в налоговых правоотношениях - это обязанность поручителя перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.

Поручительство оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации договором между налоговым органом и поручителем. В случае неисполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности, обеспеченной договором поручительства, налоговый орган приобретает возможность получить причитающиеся налоги не с налогоплательщика, а с его поручителя, который, как предполагается, имеет более устойчивое финансовое положение. Тем самым неисполнение налогоплательщиком своих обязательств перед государством влечет и ответственность его поручителя. При этом принудительное взыскание с поручителя суммы налоговой недоимки и начисленных пеней возможно для налоговых органов только в судебном порядке.

Поручителем может быть как физическое, так и юридическое лицо. В рамках одного налогового обязательства могут выступать несколько поручителей, которые отвечают по долгам налогоплательщика солидарно, если иное не предусмотрено договором поручительства.

При исполнении поручителем своих обязанностей по договору налогового поручительства он приобретает право регрессного требования от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, возникших в связи с исполнением налоговой

обязанности плательщика налогов.

Гарантией соблюдения прав поручителя в налоговых отношениях является обязанность налоговых органов предоставить по требованию поручителя документы, подтверждающие факт невыполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, а также сумму возникшей недоимки.

В отличие от гражданских правоотношений в налоговых отношениях поручитель обязуется исполнить налоговую обязанность налогоплательщика в полном объеме, а не в части. Если поручитель сам нарушает сроки исполнения налоговой обязанности, то начисляемая на сумму задолженности пеня также будет подлежать оплате поручителем <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 296.

3. **Пеня**. Пеня - это установленная НК РФ денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Главным правилом уплаты пени является то, что сумма пени уплачивается независимо от суммы налога или сбора, причитающейся к уплате, а также независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора и мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах (п. 2 ст. 75 НК РФ).

Уплата пени может быть произведена налогоплательщиком двумя способами:

- одновременно с уплатой суммы основного долга (налоговой недоимки);
- после уплаты полной суммы причитающихся налогов.

При недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика в приоритетном порядке погашается налоговая недоимка.

Начисление пени производится 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. Начисление пени осуществляется в процентах (1/300 ставки рефинансирования Центрального банка РФ надень начисления пени) от неуплаченной суммы налога или сбора.

Исключение составляют суммы недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа был наложен арест на имущество налогоплательщика или по решению суда были приняты обеспечительные меры в виде приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке, наложения ареста на денежные средства или на имущество налогоплательщика. На данную недоимку начисление пени не производится.

Отнесение пени к обеспечительным способам обусловлено ее имущественно-восстановительным (компенсационным) характером, наличие которого было отмечено Постановлением Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П <1>. В частности, Конституционный Суд указал, что пеня в налоговых отношениях рассматривается как определенная компенсация потерь государственной казны в результате недополучения вовремя сумм налогов. Тем самым в налоговых отношениях пеня выполняет правовосстановительную функцию, а в качестве способа обеспечения налоговой обязанности носит скорее характер устрашения, нежели гарантии.

<1> Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции".

Взыскание пени может осуществляться как в добровольном, так и в принудительном порядке. В принудительном порядке пени могут быть взысканы за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. ст. 46 - 48 НК РФ.

4. **Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей** . Приостановление операций по счетам налогоплательщика - это временное прекращение обслуживающим банком всех расходных операций по данному счету независимо от величины остатка денежных средств и их соразмерности сумме налоговой недоимки.

Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей, как правило, применяется для обеспечения исполнения пени и относится к процессуальным способам обеспечения исполнения решения налогового органа о взыскании налога.

Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей происходит в следующих случаях:

а) если налогоплательщик-организация не выполнил в установленные сроки требование налогового органа об уплате причитающихся налогов;

б) если налогоплательщик-организация или налогоплательщик - индивидуальный

предприниматель не представил в налоговый орган налоговую декларацию в течение двух недель по истечении установленного срока;

в) при отказе налогоплательщика-организации или налогоплательщика - индивидуального предпринимателя представить налоговые декларации в налоговый орган <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 298.

В соответствии с п. 2 ст. 76 НК РФ решение о приостановлении счета может быть принято только руководителем (его заместителем) налогового органа. Принятие такого решения является исключительной компетенцией того налогового органа, который направил налогоплательщику требование об уплате налога. Вынесенное решение о применении рассматриваемой меры обеспечения налоговой обязанности направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика о подобном решении.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке передается налоговым органом в банк на бумажном носителе или в электронном виде.

Банк обязан принять решение налогового органа к исполнению и немедленно приостановить операции по счету своего клиента-налогоплательщика. НК РФ категорически запрещает банку открывать налогоплательщику, в отношении которого налоговым органом принято решение о приостановлении операций по счету, новые счета. Нарушение установленного запрета образует состав налогового правонарушения и служит основанием для привлечения банка к налоговой ответственности. При этом банк не несет ответственности за убытки, которые возникли у налогоплательщика по причине приостановления операций по счету.

Решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика отменяется налоговым органом в течение одного дня с момента представления налогоплательщиком документов, подтверждающих полное выполнение налоговой обязанности или представление налоговой декларации.

5. **Арест имущества**. Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества (п. 1 ст. 77 НК РФ).

Арест имущества - это ограничение права собственности налогоплательщика-организации в отношении принадлежащего ему имущества.

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

Арест имущества производится в двух видах.

Полный арест имущества представляет собой ограничение прав собственника относительно распоряжения арестованным имуществом, при этом владеть и пользоваться этим имуществом налогоплательщик может только с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Частичный арест имущества - это такое ограничение права собственности налогоплательщика, при котором владение, пользование и распоряжение имуществом допускаются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения арестованным имуществом образует состав налогового правонарушения и влечет применение к виновному соответствующих санкций.

Налоговым законодательством установлено ограничение относительно объема арестованного имущества. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения налоговой обязанности.

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

Пример. Пени.

По мнению налогоплательщика, ему неправомерно по результатам налоговой проверки начислены пени за неуплату налогов по общей системе налогообложения, поскольку он ошибочно руководствовался полученным по своему заявлению уведомлением ИФНС о возможности применения УСН.

Как указал суд, позиция налогоплательщика не соответствует законодательству. Ввиду

незаконного применения налогоплательщиком упрощенной системы налогообложения с нарушением требований, предусмотренных ст. 346.13 НК РФ, получение уведомления ИФНС о возможности применения упрощенной системы налогообложения не влечет невозможность начисления пени на суммы не уплаченных по общей системе налогообложения налогов <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 мая 2010 г. по делу N А42-8932/2009. Довод об отсутствии у ИФНС оснований для начисления ООО пеней по налогам, уплачиваемым по общей системе налогообложения, ввиду того, что недоимка по налогам образовалась у общества в результате выполнения уведомления ИФНС о возможности применения УСН, необоснован, поскольку названное уведомление не носит характер разъяснения по вопросам применения налогового законодательства и в данном случае отсутствуют основания для применения п. 8 ст. 75 НК РФ (документ опубликован не был) // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Пример. Арест имущества.

По мнению налогоплательщика, налоговый орган не вправе налагать арест на имущество налогоплательщика, если оно находится в залоге у третьего лица.

Как указал суд, удовлетворяя требование налогоплательщика, поскольку в силу норм ГК РФ залогодержатель имеет преимущественное право удовлетворения своих требований из стоимости заложенного имущества, то применение ареста налоговым органом не сможет обеспечить исполнение обязанности налогоплательщиком за счет предмета залога, даже если залогодержатель на дату ареста еще не предъявлял свои требования <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 октября 2010 г. по делу N А44-1301/2010. Суд признал незаконными действия ИФНС по аресту принадлежащего ООО автокрана, являющегося предметом залога по договору с банком, указав, что требования инспекции не подлежат удовлетворению в преимущественном порядке перед требованием банка (залогодержателя) за счет спорного имущества ООО, следовательно, применение инспекцией ареста не будет обеспечивать исполнение обязанности ООО за счет предмета залога. Определением ВАС РФ от 19 января 2011 г. N ВАС-16673/10 отказано в передаче дела N А44-1301/2010 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного постановления (документ опубликован не был) // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Обеспечительные меры, принимаемые в порядке ст. 101 НК РФ.

По мнению налогоплательщика, при применении налоговым органом обеспечительной меры в виде приостановления операций по счетам на основании п. 10 ст. 101 НК РФ необходимо исходить из общего правила, закрепленного в п. 2 ст. 76 НК РФ, о том, что данные меры принимаются только после направления налогоплательщику требования об уплате налога и вступления в силу решения о его взыскании.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, положение п. 2 ст. 76 НК РФ не подлежит применению при реализации налоговым органом права на приостановление операций по счетам в банке на основании п. 10 ст. 101 НК РФ <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10 ноября 2010 г. по делу N А56-27748/2010. Суд правомерно признал недействительными решения ИФНС о приостановлении всех расходных операций по расчетным счетам ООО в банках, поскольку в данном решении инспекции не отражено, что инспекцией исследовались обстоятельства, свидетельствующие о том, что непринятие таких мер может затруднить или сделать невозможным взыскание недоимки по налогам, пеней и штрафов (документ опубликован не был) // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

8.5. Меры принудительного исполнения налоговой обязанности

Рассматривая принудительное исполнение налоговой обязанности, остановимся отдельных на мерах принудительного исполнения, применяемых к юридическим лицам, и мерах, применяемых к физическим лицам.

К основным мерам принудительного исполнения налоговой обязанности, применяемым к юридическим лицам, можно отнести вынесение соответствующего решения налоговым органом и непосредственное направление его в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств.

Перед тем как вынести решение о принудительном взыскании налоговой недоимки, налоговый орган обязан:

во-первых, уведомить налогоплательщика об образовавшейся задолженности по уплате налога,

сбора и (или) пени;

во-вторых, предложить добровольно погасить недостающие налоговые платежи.

Поскольку налоговое законодательство не содержит указания на срок, в течение которого налоговый орган может "ожидать" добровольного исполнения налоговой обязанности, истечение дополнительного срока уплаты налога служит основанием для вынесения налоговым органом решения о принудительном (бесспорном) взыскании налога. Данное решение должно быть вынесено не позднее 60 дней с момента истечения дополнительного срока на уплату налога. Пропуск налоговым органом этого срока влечет невозможность бесспорного взыскания налога, и дальнейшее принудительное исполнение налоговой обязанности возможно только в судебном порядке.

В случае если налоговый орган выносит решение о бесспорном взыскании налоговой недоимки, он обязан направить соответствующее уведомление налогоплательщику в срок не позднее пяти дней после вынесения такого решения.

Направленное в банк инкассовое поручение на перечисление налога в соответствующий бюджет подлежит безусловному исполнению банком не позднее одного операционного дня в очередности, установленной ст. 855 ГК РФ. Применяя названную норму ГК РФ, следует учитывать, что Постановлением Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. N 21-П "По делу о проверке конституционности пункта 2 статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона об основах налоговой системы в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации" правило абз. 4 п. 2 ст. 855 ГК РФ признано неконституционным <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 290.

Постановление Конституционного Суда РФ послужило основанием для фактического изменения очередности исполнения банком инкассового поручения налогового органа. Начиная с 1999 г. идо настоящего времени применяется порядок списания денежных средств со счета налогоплательщика, определяемый ежегодными законами о федеральном бюджете. В частности, ст. 37 Федерального закона "О федеральном бюджете на 2002 год" <1> устанавливает, что в целях обеспечения поступления доходов в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации впредь до внесения в соответствии с Постановлением Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. N 21-П изменений в п. 2 ст. 855 ГК РФ установить, что при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), производятся в порядке календарной очередности поступления указанных документов после перечисления платежей, отнесенных ст. 855 ГК РФ к первой и второй очередям.

<1> Российская газета. 2001. 31 дек.

Налоговый орган вправе выставить инкассовое поручение как на рублевый, так и на валютный счета налогоплательщика. Исключение составляет недопущение взыскания на ссудные, депозитные и бюджетные счета налогоплательщиков или налоговых агентов.

В случае недостаточности или отсутствия денежных средств, находящихся на банковском счете, для погашения налоговой недоимки налоговый орган вправе принять одно из двух решений:

1) продолжать обращение взыскания на банковский счет по мере поступления на него денежных средств;

2) взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

Второй мерой принудительного взыскания налоговой обязанности с юридического лица является взыскание налога или сбора за счет иного имущества налогоплательщика, которое осуществляется в различных правовых режимах, зависящих от организационно-правового статуса частного субъекта.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации производится на основании решения, вынесенного руководителем (его заместителем) налогового органа. Данное решение подписывается руководителем (его заместителем) налогового органа, заверяется гербовой печатью, в течение трех дней направляется судебному приставу-исполнителю, который осуществляет исполнительное производство по общим правилам, установленным Федеральным законом "Об исполнительном производстве", но с учетом особенностей, предусмотренных налоговым законодательством.

НК РФ устанавливается двухмесячный срок для совершения судебным приставом-исполнителем исполнительных действий, направленных на взыскание суммы налоговой недоимки.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации производится в определенной последовательности.

В первую очередь обращается взыскание на наличные денежные средства.

Во вторую очередь подлежит взысканию имущество, непосредственно не участвующее в производственном цикле организации, в частности ценные бумаги, валютные ценности, непроизводственные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений.

В третью очередь налоговая недоимка удовлетворяется за счет готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих в производстве. При недостаточности для погашения налогового долга денежных средств, вырученных по результатам обращения взыскания на перечисленное имущество, реализуются сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также основные средства организации - станки, оборудование, здания, сооружения.

В последнюю очередь подлежит изъятию и реализации в счет погашения налоговой недоимки имущество, переданное по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество. Однако обращение взыскания на такое имущество возможно при условии, что для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога соответствующие договоры между недоимщиком и другими лицами были расторгнуты или признаны недействительными в порядке, установленном действующим налоговым и гражданским законодательством.

Относительно взыскания налога, сбора или пени за счет имущества налогоплательщика - физического лица определены судебные процедуры в порядке искового производства.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица подается в течение шести месяцев после истечения срока, установленного налоговым органом для добровольного исполнения налоговой обязанности. Подсудность подачи искового заявления в данной ситуации соответствует общему правилу: исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица, являющихся индивидуальными предпринимателями, подается в арбитражный суд; исковые заявления о взыскании налоговой задолженности за счет имущества иных физических лиц подаются в суд общей юрисдикции. Соответственно подсудности иска дело о взыскании налогового долга рассматривается в **рамках арбитражного или гражданского процесса** <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 290.

Рассматривая процедуру взыскания налогов с физических лиц, необходимо отметить, что с физических лиц взыскиваются следующие виды налогов:

- налог на доходы физических лиц;
- налог на имущество физических лиц;
- транспортный налог;
- земельный налог.

Процедура взыскания налогов с физических лиц включает следующие этапы.

Первый этап: налоговый орган направляет налогоплательщику - физическому лицу налоговое уведомление (не менее чем за 30 дней до срока оплаты). Налоговое уведомление должно быть передано физическому лицу или его представителю лично под расписку, либо в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи, либо направлено по почте заказным письмом. Если налогоплательщик не получил налоговое уведомление, он не считается обязанным платить налог (ч. 4 ст. 57 НК РФ: в случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления).

Данная позиция изложена в Определении Верховного Суда РФ от 28 июля 2010 г. N 4-В10-16: "Поскольку налоговый орган не вручил налогоплательщику уведомление об уплате налогов, у заявителя не возникло публично-правовой обязанности уплатить налог".

Электронные уведомления можно получить и оплатить через интернет-сервис "Личный кабинет налогоплательщика", размещенный на сайте ФНС России по адресу: www.nalog.ru. Запуск этого сервиса активно освещался в СМИ, и надо сказать, что это действительно удобный ресурс. Для получения информации необходимо знать свой номер ИНН. Проверка информации в личном кабинете может помочь предотвратить возможное появление проблем, связанных, например, с административными ошибками, - формально за вами может числиться облагаемое налогом имущество, которое вам уже не принадлежит.

Все уведомления и необходимые платежные документы поступают в электронном формате PDF в ваш "Личный кабинет", датой получения уведомления будет считаться дата электронного подтверждения от вас. Если же до 1 сентября каждого года гражданин не отреагирует на электронное послание, то, как и прежде, получит уведомление по почте, заказным письмом, в бумажной форме, не позднее 30 рабочих дней до наступления установленных сроков уплаты.

При почтовой отправке уведомление направляется заказным письмом на адрес

налогоплательщика. Важно учитывать, что независимо от того, получил налогоплательщик письмо фактически или нет, по истечении шести дней будет поставлена отметка "получил". Факт получения уведомления по почте заказным письмом на шестой день после отправки может быть опровергнут в суде.

Второй этап: если налогоплательщик на налоговое уведомление не отреагировал и налог своевременно не уплачен, налоговый орган направляет требование о его оплате. Требование об уплате налога (сбора, пени, штрафа) должно быть направлено в течение трех месяцев со дня выявления недоимки (п. 1 ст. 70 НК РФ).

Отдельно необходимо выделить судебный порядок взыскания налогов с физических лиц. Если срок подачи заявления о взыскании пропущен по уважительной причине, он может быть восстановлен судом.

Недоимка по налогам, сборам и другим обязательным платежам взыскивается с граждан в порядке приказного производства (ст. 122 ГПК РФ). Судебный приказ выносится мировым судьей единолично и имеет силу исполнительного документа. Судебный приказ выносится без судебного разбирательства и вызова сторон для заслушивания их объяснений. Судья высылает копию судебного приказа должнику, который в течение десяти дней со дня получения приказа имеет право представить возражения относительно его исполнения. Если гражданин направит свои возражения в срок (независимо от их обоснованности), мировой судья отменяет судебный приказ.

В случае отмены судебного приказа налоговый орган вправе обратиться в районный суд с иском о взыскании недоимки в течение шести месяцев со дня отмены судебного приказа (п. 3 ст. 48 НК РФ). Таким образом, фактически срок для взыскания задолженности увеличивается до 1 года, если гражданин возражает против приказа (ранее действовавшей редакцией п. 2 ст. 48 НК РФ был установлен срок шесть месяцев).

В порядке обеспечения требования к заявлению о взыскании может прилагаться ходатайство налогового органа о наложении ареста на имущество ответчика. С того момента, когда был наложен арест на имущество, пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются (п. 6 ст. 48 НК РФ).

Согласно ст. 154 ГПК РФ районный суд должен рассмотреть дело до истечения двух месяцев со дня поступления заявления в суд. По итогам рассмотрения дела районный суд выносит решение. До 1 января 2012 г. решение районного суда могло быть обжаловано в кассационном порядке. В настоящее время на основании Федерального закона от 9 декабря 2010 г. N 353-ФЗ "О внесении изменений в Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации" процедура обжалования решения суда изменилась. Решение суда, не вступившее в законную силу, обжалуется в апелляционном порядке в верховный суд субъекта. А затем судебные постановления, вступившие в законную силу, могут быть обжалованы в кассационном порядке. Кассационное обжалование судебных постановлений возможно только при условии, что лица, обратившиеся с кассационной жалобой, ранее обжаловали судебное решение в апелляционном порядке. На основании решения, вступившего в законную силу, выдается только исполнительный лист.

Взыскание на имущество гражданина по исполнительным документам обращается в первую очередь на его денежные средства в рублях и иностранной валюте и иные ценности, в том числе находящиеся на счетах, во вкладах или на хранении в банках и иных кредитных организациях. Взыскание на денежные средства должника в иностранной валюте обращается при отсутствии или недостаточности у него денежных средств в рублях.

Если у должника нет денежных средств или их не хватает для покрытия долга, взыскание обращается на иное имущество, принадлежащее ему на праве собственности, хозяйственного ведения и (или) оперативного управления, кроме: имущества, изъятого из оборота; имущества, на которое в соответствии с федеральным законом не может быть обращено взыскание.

Должник вправе указать имущество, на которое он просит обратить взыскание в первую очередь, но окончательно очередность обращения взыскания на имущество должника определяется судебным приставом-исполнителем.

Согласно ст. 446 ГПК РФ взыскание по исполнительным документам не может быть обращено на следующее имущество, принадлежащее гражданину-должнику на праве собственности:

- жилое помещение (его части), если для гражданина-должника и членов его семьи, совместно проживающих в принадлежащем помещении, оно является единственным пригодным для постоянного проживания помещением, за исключением указанного в настоящем абзаце имущества, если оно является предметом ипотеки и на него в соответствии с законодательством об ипотеке может быть обращено взыскание;

- земельные участки, на которых расположены объекты, указанные в абзаце втором настоящей части, за исключением указанного в настоящем абзаце имущества, если оно является предметом ипотеки и на него в соответствии с законодательством об ипотеке может быть обращено взыскание;

- предметы обычной домашней обстановки и обихода, вещи индивидуального пользования

(одежда, обувь и другие), за исключением драгоценностей и других предметов роскоши;

- имущество, необходимое для профессиональных занятий гражданина-должника, за исключением предметов, стоимость которых превышает сто установленных федеральным законом минимальных размеров оплаты труда;

- используемые для целей, не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности, племенной, молочный и рабочий скот, олени, кролики, птица, пчелы, корма, необходимые для их содержания до выгона на пастбища (выезда на пасеку), а также хозяйственные строения и сооружения, необходимые для их содержания;

- семена, необходимые для очередного посева;

- продукты питания и деньги на общую сумму не менее установленной величины прожиточного минимума самого гражданина-должника и лиц, находящихся на его иждивении;

- топливо, необходимое семье гражданина-должника для приготовления своей ежедневной пищи и отопления в течение отопительного сезона своего жилого помещения;

- средства транспорта и другое необходимое гражданину-должнику в связи с его инвалидностью имущество;

- призы, государственные награды, почетные и памятные знаки, которыми награжден гражданин-должник.

Судебный пристав-исполнитель в целях обеспечения исполнения исполнительного документа, содержащего требования об имущественных взысканиях, вправе, в том числе и в течение срока, установленного для добровольного исполнения должником содержащихся в исполнительном документе требований, наложить арест на имущество должника. При этом судебный пристав-исполнитель вправе не применять правила очередности обращения взыскания на имущество должника.

Обязанность по уплате налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, считается исполненной с момента реализации такого имущества и погашения задолженности за счет вырученных сумм.

Практические задания

1. Сформулируйте понятие налоговой обязанности в узком и широком смысле.
2. Охарактеризуйте порядок исполнения налоговой обязанности.

Тестовые задания

1. К основаниям возникновения налоговой обязанности можно отнести следующие:

а) наличие объекта и субъекта конкретного налога или сбора;

б) наличие непосредственной связи между объектом налога или сбора и субъектом (налогоплательщиком);

в) наличие объекта конкретного налога или сбора и наличие непосредственной связи между объектом налога или сбора и субъектом (налогоплательщиком).

2. Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов установлены НК РФ, в частности, к ним относятся:

а) залог имущества; поручительство; пеня; приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей; арест имущества;

б) залог имущества; поручительство; пеня; арест имущества;

в) приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей; арест имущества.

3. Исполнение налоговой обязанности в соответствии с налоговым законодательством понимается как:

а) добровольные или на основании требования уполномоченных органов государства действия самого налогоплательщика;

б) действия налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога; добровольные или на основании требования уполномоченных органов государства действия самого налогоплательщика;

в) действия налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного (не полностью уплаченного) налога.

4. Налоговое законодательство выделяет следующие способы уплаты налога:

а) действие самого налогоплательщика и реальное перечисление налога в бюджет; действие банка, обслуживающего плательщика налога (сбора);

б) действие банка, обслуживающего плательщика налога (сбора);
в) действия самого налогоплательщика и реальное перечисление налога в бюджет.

5. Приостановление операций по счетам в банках организаций и индивидуальных предпринимателей происходит в следующих случаях:

а) если организация-налогоплательщик не выполнила в установленные сроки требование налогового органа об уплате причитающихся налогов; если организация-налогоплательщик или индивидуальный предприниматель - налогоплательщик не представили в налоговый орган налоговую декларацию в течение двух недель по истечении установленного срока;

б) если организация-налогоплательщик или индивидуальный предприниматель-налогоплательщик не представили в налоговый орган налоговую декларацию в течение двух недель по истечении установленного срока; при отказе организации-налогоплательщика или индивидуального предпринимателя - налогоплательщика представить налоговые декларации в налоговый орган;

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

Контрольные вопросы

1. В чем заключаются особенности исполнения налоговой обязанности?
2. Что представляет собой налоговая обязанность?
3. Каковы основания возникновения, приостановления и прекращения налоговой обязанности?
4. Каким образом происходит зачет и возврат излишне уплаченных налогов и сборов?
5. Каковы способы обеспечения исполнения налоговой обязанности?
6. Каковы меры принудительного исполнения налоговой обязанности?

Глава 9. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

9.1. Понятие и состав органов налогового администрирования

Налоговое администрирование - это организация и осуществление эффективной деятельности субъектов налогового контроля - налоговых инспекций, система управления налоговыми отношениями.

Выделяют два состава налоговых администраций:

1) первый включает Федеральную налоговую службу, Федеральную таможенную службу Российской Федерации;

2) второй состав включает государственную налоговую администрацию, которую составляют государственные органы, наделенные властными полномочиями в области налогообложения и являющиеся участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

В связи с тем что для успешного проведения налоговой политики государства необходима система организационных мероприятий, понятие "налоговое администрирование" можно рассматривать с двух сторон.

Во-первых, это система органов управления, в которые входят как законодательные, так и административные налоговые органы. К их основным обязанностям относится процедурное обеспечение прохождения налоговой концепции на очередной плановый период: рассмотрение и обсуждение, утверждение в законодательном порядке. Такие органы управления должны составлять отчеты об исполнении налогового бюджета, подвергать их всестороннему анализу.

Во-вторых, это совокупность норм и правил, регламентирующих налоговые действия и конкретную налоговую технику, а также определяющих меры ответственности за нарушение налогового законодательства.

Налоговое администрирование заключается в реализации комплекса мер по непосредственному управлению созданной налоговой системой. Налоговое администрирование включает решение задач по обеспечению состояния правопорядка в налоговой сфере, контролю за соблюдением налогового законодательства налогоплательщиками, а также по профилактике, выявлению, раскрытию, расследованию фактов противоправного поведения налогоплательщика и осуществлению мер по возмещению ущерба, нанесенного государству в подобных случаях. Решение каждой из поставленных задач делегируется соответствующим специализированным организационным звеньям налоговой администрации.

Налоговое администрирование является особой сферой деятельности государства, включающей

следующие вопросы.

1. На основе прогнозных расчетов роста доходности предприятий, отраслей и всей экономики в целом составляется план объемов налоговых поступлений на среднесрочную перспективу.

2. Разработка новых концепций налогообложения, способствующих развитию бизнеса без ущерба для государственных социальных программ.

3. Составление налоговых обоснований для обеспечения протекционистской политики в системе внешнеэкономической деятельности.

Налоговая администрация - это институт государственного управления в сфере налоговых правоотношений, целью деятельности которого является реализация государственной функции по достижению и поддержанию состояния налоговой безопасности и правопорядка в налоговой сфере.

В настоящее время для налогового администрирования требуется:

- максимальная автоматизация процедур сбора, хранения и обработки бухгалтерской и налоговой отчетности;
- централизация и интеграция информационных ресурсов с обеспечением оперативного доступа к ним при выполнении контрольной работы;
- стандартизация всех функций налогового администрирования;
- стандартизация и унификация программно-технических комплексов.

Государственная налоговая администрация должна выполнять две основные функции в налоговой сфере:

1) в результате **контрольной деятельности** системы налоговой администрации происходит выявление фактов нестандартного, отклоняющегося поведения налоговых субъектов. По результатам контрольной деятельности должен делаться вывод о том, были ли выявлены факты нестандартного поведения налогового субъекта. Оценка характера, установление причин и последствий такого поведения в задачи контрольной деятельности не входят;

2) **правоохранная деятельность** системы налоговой администрации заключается во всестороннем анализе имеющейся в ее распоряжении информации, указывающей на возможное проблемное поведение налогового субъекта, и принятии адекватных мер по пресечению противоправного поведения.

Органы налоговой администрации информируют друг друга об имеющихся у них материалах, таких как:

- нарушения законодательства о налогах и сборах и налоговые преступления;
- принятые меры по пресечению налоговых нарушений;
- проводимые ими налоговые проверки.

Органы налоговой администрации вправе осуществлять обмен иной необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Налоговые органы РФ представляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ налогов и сборов.

В случаях, предусмотренных налоговым законодательством РФ, налоговые органы в пределах своей компетенции осуществляют контроль:

- за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджетную систему РФ других обязательных платежей, установленных законодательством РФ;
- за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции;
- за соблюдением валютного законодательства РФ.

В организационном плане система налоговых органов представлена уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов федеральным органом исполнительной власти и его территориальными органами.

За последние 15 лет название уполномоченного федерального органа исполнительной власти, возглавляющего систему налоговых органов, неоднократно изменялось. На разных этапах эту роль выполняли:

- с 1991 по 1998 г. - Государственная налоговая служба Российской Федерации (ГНС России);
- с 1999 по 2004 г. - Министерство Российской Федерации по налогам и сборам (МНС России);
- с осени 2004 г. - Федеральная налоговая служба Российской Федерации (ФНС России).

К компетенции Федеральной налоговой службы и ее территориальных подразделений относится совершение следующих действий:

1) производить в органах государственной власти и органах местного самоуправления, организациях, у граждан Российской Федерации, иностранных лиц и лиц без гражданства проверку денежных документов, бухгалтерских книг, отчетов, планов, смет, деклараций и иных документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и других обязательных платежей в бюджет; получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках, за

исключением сведений, составляющих коммерческую тайну, определяемую в установленном законодательством порядке;

2) контролировать соблюдение законодательства гражданами, занимающимися предпринимательской деятельностью;

3) получать от предприятий, учреждений, организаций (включая банки и иные финансово-кредитные учреждения), а также от граждан с их согласия справки, документы и копии с них, касающиеся хозяйственной деятельности налогоплательщика и необходимые для правильного налогообложения;

4) беспрепятственно осуществлять доступ на территорию или в помещение (кроме жилого) налогоплательщика, используемые для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения. При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии;

5) требовать от руководителей и других должностных лиц проверяемых предприятий, учреждений, организаций, а также граждан устранения выявленных нарушений законодательства о налогах, других обязательных платежах в бюджет и законодательства о предпринимательской деятельности, а также контролировать их выполнение;

6) приостанавливать операции предприятий, учреждений, организаций и граждан по расчетным и другим счетам в банках и иных финансово-кредитных учреждениях в случаях непредставления (или отказа в представлении) налоговым органам и их должностным лицам бухгалтерских отчетов, балансов, расчетов, деклараций, других документов, связанных с исчислением и уплатой налогов и иных обязательных платежей в бюджет;

7) изымать у предприятий, учреждений и организаций документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении прибыли (дохода) или о сокрытии иных объектов от налогообложения, с одновременным производством осмотра документов, фиксацией их содержания. Основанием для изъятия соответствующих документов является письменное мотивированное постановление должностного лица налогового органа. Кроме первичного изъятия документов у проверяемого налогоплательщика налоговые органы вправе истребовать у иных лиц документы, относящиеся к деятельности подконтрольного субъекта;

8) выносить решения о привлечении органов, организаций и граждан к ответственности за совершение налоговых правонарушений;

9) взыскивать недоимки по налогам и взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ;

10) возбуждать ходатайства о запрещении в установленном порядке заниматься индивидуальной трудовой деятельностью, об аннулировании или о приостановлении выданных физическим или юридическим лицам лицензий на право заниматься определенными видами деятельности;

11) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

12) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов, переводчиков и понятых;

13) в случаях, когда для выяснения обстоятельств по делу требуются специальные познания, назначать экспертизу;

14) требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов, а также инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов сумм налогов и пеней;

15) осуществлять в пределах своей компетенции права органов валютного контроля в соответствии с законодательством Российской Федерации о валютном регулировании и валютном контроле;

16) взаимодействовать с органами валютного контроля при осуществлении валютного контроля;

17) запрещать или приостанавливать реализацию этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции, не соответствующих требованиям стандартов и нормативов по качеству, безопасности, количеству, упаковке и маркировке;

18) проводить осмотр помещений, занимаемых организациями, независимо от подведомственности и формы собственности, производящими и (или) реализующими этиловый спирт, спиртосодержащую и алкогольную продукцию, осуществлять контроль за достоверностью ведения учета этих видов продукции, вскрывать и тарировать контрольные спиртоизмеряющие приборы, проводить контрольные сливы, оперативные проверки наличия остатков и инвентаризацию этилового спирта, спиртосодержащей и алкогольной продукции, проверять оформление товарно-транспортных накладных и по результатам проверок составлять акты;

19) получать от руководителей и должностных лиц организаций, независимо от

подведомственности и формы собственности, производящих и (или) реализующих этиловый спирт, спиртосодержащую и алкогольную продукцию, необходимые документы и пояснения по вопросам, связанным с проверкой;

20) запрашивать в установленном порядке у федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов РФ и организаций необходимую информацию;

21) создавать, реорганизовывать и ликвидировать в установленном порядке территориальные органы Федеральной налоговой службы;

22) проводить обследования и проверки работы своих территориальных органов на всех уровнях, принимать меры к устранению недостатков и нарушений, а также заслушивать в случае необходимости отчеты руководителей территориальных органов о состоянии контрольной работы, оказывать методическую и практическую помощь в ее организации, изучать организацию работы территориальных органов и распространять положительный опыт их работы;

23) отменять решения своих территориальных органов или приостанавливать их действие в случае несоответствия этих решений законодательству Российской Федерации, давать обязательные для исполнения указания территориальным органам;

24) организовывать проведение научно-исследовательских работ в области налогообложения, взаимодействовать с научно-исследовательскими организациями с целью выработки предложений о проведении налоговой политики;

25) осуществлять международное сотрудничество в соответствии с возложенными на Федеральную службу задачами и функциями, изучать опыт деятельности налоговых органов зарубежных стран и разрабатывать предложения по его использованию в деятельности налоговых органов;

26) осуществлять в установленном порядке управление переданным ему в оперативное управление государственным имуществом.

В соответствии с ч. 2 Постановления Правительства РФ от 5 июля 2004 г. N 338 "О мерах по реализации Федерального закона "О лотереях" ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим следующие функции государственного контроля (надзора):

- контроль за проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей;

- проверку соблюдения требований к лотерейному оборудованию.

В соответствии с п. 2 Положения о лицензировании деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 17 июля 2007 г. N 451, ФНС России осуществляет лицензирование деятельности по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах, в том числе функции лицензионного контроля.

Порядок осуществления мероприятий по лицензионному контролю установлен Федеральным законом от 26 декабря 2008 г. N 294-ФЗ "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля".

В соответствии с п. 3 Положения о лицензировании деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией, утвержденного Постановлением Правительства РФ от 16 января 2007 г. N 15, ФНС России осуществляет лицензирование деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией, в том числе функции лицензионного контроля.

Порядок осуществления мероприятий по лицензионному контролю установлен Федеральным законом "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля".

Согласно ч. 3 ст. 3, ч. 3 ст. 16 Федерального закона от 29 декабря 2006 г. N 244-ФЗ "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации" ФНС России уполномочена осуществлять проверку технического состояния игрового оборудования, а также контроль за соблюдением организаторами азартных игр требований, установленных ч. ч. 1, 2 Федерального закона "О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации".

Порядок осуществления мероприятий контроля установлен Федеральным законом "О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля" <1>.

<1> www.nalog.ru

К компетенции ФНС также относятся функции органа валютного контроля, что обусловило включение в его компетенцию осуществление полномочий в сфере данного вида контроля; в случае неявки без уважительной причины налогоплательщика для рассмотрения материалов налоговой проверки налоговые органы имеют право вынести решение в его отсутствие; в необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к налоговой ответственности, налоговый орган вправе направить в суд ходатайство об обеспечении иска.

ФНС свойственно осуществление не только функций контрольного характера, но и полномочий, направленных на совершенствование финансовой деятельности государства в целом. В пределах своей компетенции ФНС подготавливает предложения по совершенствованию налоговой политики, планированию налоговых поступлений, развитию налогового законодательства в Российской Федерации, а также валютного законодательства и законодательства в области производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции; участвует в переговорах о заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и осуществляет реализацию указанных соглашений; разрабатывает совместно с иными уполномоченными органами проекты федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов на соответствующий год <1>.

<1> www.nalog.ru

Органы внутренних дел - родовое понятие, обозначающее систему органов, осуществляющих борьбу с преступностью и правонарушениями, обеспечивающих общественную безопасность и правопорядок.

Систему ОВД России возглавляет МВД России. Решение задач, связанных с выявлением, предупреждением и пресечением налоговых правонарушений и преступлений в системе МВД России, возложено на Следственный комитет РФ.

9.2. Понятие налогового контроля, его формы, методы и виды

Налоговый контроль представляет собой вид деятельности уполномоченных органов налоговой администрации, реализуемый в различных формах с целью получения информации о соблюдении норм налогового законодательства и проверки полноты и своевременности исполнения налоговых обязательств налогоплательщиками и иными обязанными лицами.

Выполнение основной цели налогового контроля осуществляется путем решения следующих задач:

- обеспечение экономической безопасности государства при формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов;
- обеспечение надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием;
- улучшение взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;
- проверка выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;
- проверка целевого использования налоговых льгот;
- пресечение и предупреждение правонарушений в налоговой сфере.

Налоговый контроль является составной частью финансового контроля и одним из видов государственного контроля. Указом Президента РФ от 25 июля 1996 г. N 1095 "О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации" <1> установлено, что государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

<1> СЗ РФ. 1996. N 31. Ст. 3696.

Контроль является формой управленческой деятельности, самостоятельной функцией управления, имеющей целевую направленность, определенное содержание и способы его осуществления. Налоговый контроль служит формой реализации контрольной функции налогов и с позиций налогового права призван в первую очередь охранять и обеспечивать имущественные права государства и муниципальных образований.

Понятие налогового контроля целесообразно рассматривать в двух аспектах:

1) в широком аспекте налоговый контроль - это совокупность мер государственного регулирования,

обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов;

2) в узком аспекте налоговый контроль - это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесообразностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 311.

В соответствии с подп. 2 п. 1 ст. 82 НК РФ 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 НК РФ.

При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

Можно выделить четыре формы налогового контроля:

- государственный налоговый учет - направлен на решение задач, связанных с учетом лиц, на которых могут возлагаться налоговые обязательства, а также иных значимых для целей налогообложения элементов (например, учет объектов налогообложения);
- мониторинг и оперативный налоговый контроль - основной его задачей является получение объективной информации о текущей деятельности налогоплательщиков, в том числе контроль налоговых поступлений;
- камеральный и выездной налоговый контроль - служит для контроля исполнения налоговых обязательств. Основным способом осуществления камерального и выездного налогового контроля является проведение налоговых проверок;
- административно-налоговый контроль - предназначен для контроля за участниками налоговых отношений, наделенных вспомогательными полномочиями в области налогового администрирования.

Основная нагрузка по проведению каждой из указанных форм налогового контроля в России приходится на налоговые органы.

Методы налогового контроля различаются в зависимости от формы налогового контроля:

1) основные методы государственного налогового учета:
- постановка на учет;
- внесение изменений в учетные данные;
- снятие с учета;

2) методы мониторинга и оперативного налогового контроля:
- получение информации о текущей хозяйственной деятельности налогоплательщика;
- контроль налоговых поступлений;

3) основной метод камерального и выездного налогового контроля в РФ - это объединение законодателем в рамках указанного процесса решения задач как контрольно-проверочного, так и аналитического характера, относимых к сфере налогового расследования;

4) основной метод административно-налогового контроля: контроль за уполномоченными органами по вопросам правильности исчисления, полноты взимания и своевременности перечисления налогов и других обязательных платежей в бюджет.

Форма налогового контроля - это способ конкретного выражения и организации контрольных действий.

Форма налогового контроля проявляется, как правило, в сущности контроля в зависимости от времени проведения контрольных мероприятий.

К основным формам налогового контроля относятся:
- проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

9.3. Учет налогоплательщиков. Мониторинг и оперативный налоговый контроль

В целях проведения налогового контроля все налогоплательщики - как физические, так и

юридические лица - подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным налоговым законодательством.

Государственный налоговый учет налогоплательщиков в России осуществляется посредством:

1) учета лиц, на которых могут возлагаться налоговые обязательства;

2) учета объектов налогообложения.

Ведение учета возлагается непосредственно на налоговые органы.

При этом необходимо учитывать, что налоговое законодательство предусматривает учет только налогоплательщиков (плательщиков налогов), но не плательщиков сборов.

Отличительными особенностями учета налогоплательщиков как формы налогового контроля являются:

- постоянность;
- непрерывность;
- всеобщность;
- императивность процедурного обеспечения.

Государственный учет налогоплательщиков - это пассивная форма налогового контроля.

В результате учета налогоплательщиков налоговый орган приобретает следующие категории сведений, которые в дальнейшем могут быть использованы при проведении иных форм налогового контроля:

1) количество и виды налогоплательщиков на определенной территории;

2) точное место нахождения налогоплательщиков, в том числе фактический и юридический адреса;

3) иная финансово-учетная информация (например, номер расчетного счета в банке);

4) виды деятельности, осуществляемой налогоплательщиками, и территориальные пределы ее осуществления;

5) размер имущественных активов, находящихся у налогоплательщиков;

6) характер связей с другими налоговыми субъектами (например, наличие филиалов и представительств);

7) иные значимые для решения задач налогового контроля сведения.

Как только у налогоплательщика впервые возникает обязанность по уплате налогов, ему необходимо встать на учет в налоговом органе. Данное правило распространяется только на физических лиц. Организации и индивидуальные предприниматели обязаны встать на учет в налоговые органы сразу после государственной регистрации и получить индивидуальный идентификационный номер налогоплательщика (ИНН).

Налоговое законодательство допускает проведение учета налогоплательщиков в инициативном или заявительном порядке.

Инициативная процедура постановки на учет налогоплательщиков представляет собой право налогового органа самостоятельно принимать меры к постановке налогоплательщиков на учет в налоговых органах на основе данных и сведений о налогоплательщике. В настоящее время инициативная постановка на учет может быть произведена до подачи заявления налогоплательщиком.

Заявительная процедура постановки на учет налогоплательщиков предусматривает постановку налогоплательщика на учет только на основании его письменного заявления с просьбой поставить его на учет, направленного им в адрес налогового органа.

Основной целью **мониторинга** и **оперативного налогового контроля** служит получение информации о текущей хозяйственной деятельности налогоплательщиков, а также обеспечение контроля налоговых поступлений.

В настоящее время деятельность в сфере мониторинга и оперативного налогового контроля в России практически ограничивается контролем налоговых поступлений, осуществляемым налоговыми органами во взаимодействии с органами казначейства. Такой контроль может осуществляться как в пассивной, так и в активной форме.

Пассивный контроль - это наблюдения (мониторинг) за действиями налогоплательщика.

Активный контроль является оперативным налоговым контролем.

Налоговый мониторинг налоговых поступлений представляет собой учет налоговых поступлений в бюджет.

Оперативный налоговый контроль налоговых поступлений представляет собой контроль и анализ погашения налоговых обязательств. Основным методом оперативного налогового контроля служат налоговые обследования, которые могут проводиться в следующих целях:

- сбор сведений о доходах и других объектах налогообложения;
- изучение причин образования задолженности по налоговым обязательствам;
- анализ выполнения налоговых обязательств налогоплательщиками, использующими налоговые льготы.

Вопросы представления уточненных налоговых деклараций.

По мнению ИФНС, излишне уплаченная сумма единого налога, образовавшаяся в результате неправомерного применения режима единого налога на вмененный доход, не может быть возвращена налогоплательщику, поскольку заявление о возврате было подано в суд по истечении трех лет с того момента, когда налогоплательщик узнал о факте излишней уплаты, - 27.10.2008. Таким моментом в данном деле является акт выездной налоговой проверки от 16.11.2004, составленный по итогам проверки за 2000 - 2002 гг.

При этом ИФНС было предъявлено налогоплательщику требование о представлении уточненных деклараций по единому налогу на вмененный доход.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, признавая позицию ИФНС необоснованной, после проведения выездной налоговой проверки за 2000 - 2002 гг. налогоплательщиком были изменены условия осуществления розничной торговли: магазины разграничены перегородками, каждый имеет отдельный вход, установлена контрольно-кассовая техника и пр. В связи с чем налогоплательщик в четвертом квартале 2003, 2005 и 2006 гг. применял единый налог на вмененный доход. Об излишней уплате единого налога налогоплательщик узнал только 23 марта 2007 г. из акта выездной налоговой проверки за 2003 - 2006 гг. Ранее указанной даты налогоплательщик не мог узнать о наличии у него переплаты, поскольку осуществлял предпринимательскую деятельность, подпадающую, по его мнению, под режим единого налога на вмененный доход. Таким образом, право на обращение в суд о возврате излишне уплаченного единого налога возникло после 23 марта 2007 г., в связи с чем на момент обращения налогоплательщика в суд 27 октября 2008 г. срок на возврат налога не истек. Требование ИФНС о представлении уточненных деклараций при условии, что налогоплательщик не был обязан платить единый налог на вмененный доход, не основано на нормах налогового законодательства <1>.

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. N 3972/10 по делу N А09-9907/08-30. Заявление о признании незаконным бездействия налогового органа, выразившегося в невозврате суммы излишне уплаченного единого налога на вмененный доход, и понуждении инспекции произвести зачисление указанной суммы на лицевой счет общества удовлетворено, поскольку установлено наличие переплаты по данному налогу, заявление о возврате излишне уплаченного налога подано обществом в суд в пределах срока обращения в суд, течение которого началось с момента, когда общество узнало о наличии у него переплаты из акта налоговой проверки. Документ опубликован не был. Режим доступа: www.arbitr.ru.

О способе представления декларации.

По мнению ИФНС, налогоплательщику правомерно отказано в уменьшении суммы налога на добавленную стоимость, так как им не была представлена уточненная налоговая декларация. По мнению налогоплательщика, им была направлена налоговая декларация по специализированным каналам электронной связи, а ИФНС удалила со своего сервера данный электронный документ.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, направление декларации в электронном виде является правом налогоплательщика при наличии у сторон совместных технических средств и возможностей для приема и обработки в соответствии с установленными стандартами. Согласно п. 11 раздела 1 Приказа Минфина РФ "Об утверждении порядка представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи" ИФНС в подтверждение принятой электронной декларации обязана передать налогоплательщику квитанцию о приеме электронного документа с электронной цифровой подписью уполномоченного лица. В доказательство направления электронной декларации налогоплательщик представил квитанцию, сформированную ИФНС при получении письма с отчетностью по налоговой декларации, однако суд указал, что такая квитанция не соответствует установленным требованиям, позволяющим считать ее квитанцией о приеме электронной декларации <1>.

<1> Постановление ФАС Центрального округа от 30 ноября 2010 г. по делу N А35-23/2009. Отказывая в удовлетворении заявленных требований о признании незаконными действий налогового органа по удалению с сервера полученных налоговым органом электронных документов, суды первой и апелляционной инстанций пришли к правомерному выводу, что заявителем не представлены доказательства, подтверждающие факт удаления налоговым органом с сервера налогового органа электронных документов, доводы заявителя основаны на заключении эксперта, который посчитал файл электронного документа удаленным только на основании сведений об отсутствии этого файла на сервере налогового органа. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

9.4. Камеральные и выездные проверки. Административный налоговый контроль

Налоговые проверки подразделяются на два вида: камеральные и выездные <1>.

<1> "С 1 января 2012 г. установлен новый вид налоговых проверок: проверка полноты исчисления и уплаты налогов в связи с совершением сделок между взаимозависимыми лицами (ст. 105.17 НК РФ). Теперь проверять соответствие цен рыночным в рамках выездной или камеральной проверки нельзя. Такой запрет установлен в абз. 3 п. 1 ст. 105.17 НК РФ..." // "КонсультантПлюс: Практический комментарий основных изменений налогового законодательства с 2012 года";

"Статья 87. Налоговые проверки

1. Налоговые органы проводят следующие виды налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов:

1) камеральные налоговые проверки;

2) выездные налоговые проверки..." // Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ.

Проведение камерального и выездного налогового контроля позволяет органам налоговой администрации контролировать соблюдение налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами их обязанностей по исчислению и уплате налоговых платежей, а также в случае выявления фактов нарушения выяснить причины таких отклонений.

В случае если во время камеральных и выездных налоговых проверок выявляются отклонения действий проверяемого от норм законодательства, в ходе налогового контроля проверяющими предпринимается попытка выяснения причин и характера этих отклонений, а в случае установления противоправного содержания таких действий - попытка их квалификации. Данные действия являются проведением налогового расследования в режиме налогового законодательства. В данном случае налоговый контроль переходит в режим налогового расследования только в отношении конкретного перечня выявленных отклонений, проверка всех остальных фактов хозяйственной деятельности проверяемого, в которых нарушений не было выявлено, происходит по-прежнему в контрольно-проверочном режиме.

Камеральная налоговая проверка - это налоговая проверка, которая проводится по месту нахождения налогового органа должностными лицами этого органа. Данный вид проверок осуществляется по отношению ко всем видам налогоплательщиков и без какого-либо специального решения руководителя налогового органа, поскольку факт сдачи фискально-обязанным лицом финансовой отчетной документации автоматически выступает юридическим фактом для проверки ее достоверности. Проведение камеральной налоговой проверки по факту сдачи финансовой документации обусловливает и периодичность данного вида контроля, т.е. по мере представления отчетности.

Объектом камеральной налоговой проверки служит финансово-хозяйственная деятельность проверяемого лица за отчетный налоговый период.

Проведение камеральной налоговой проверки позволяет представителям налоговой администрации:

- выявить арифметические ошибки в поступившей от проверяемого отчетности;
- осуществить сверку данных в документах, поступивших из различных источников.

Камеральная налоговая проверка проводится с целью:

1) контроля за правильностью и достоверностью составления налоговых деклараций;

2) отбора налогоплательщиков для проведения выездных проверок.

Как правило, проведение такого рода проверки не требует какого-либо специального решения руководителя налогового органа.

Камеральная налоговая проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации (расчета) и необходимых документов.

При проведении камеральной налоговой проверки налоговый орган вправе не ограничиваться имеющимися у него данными о деятельности налогоплательщика и получить дополнительную информацию с использованием предусмотренных методов налогового контроля, а именно:

- получение объяснений налогоплательщика;
- истребование дополнительных документов, подтверждающих правильность исчисления, полноту и своевременность уплаты налогов и сборов, правомерность применения налоговых вычетов и льгот;
- опрос свидетелей;
- назначение экспертизы, проводимой на основании имеющихся у налогового органа документов.

В случае если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки или противоречия в проверяемых документах и иных сведениях, имеющихся в распоряжении налогового органа, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение пяти дней необходимые пояснения или внести необходимые исправления. Если после рассмотрения представленных пояснений и документов (либо при их отсутствии) налоговый орган установит факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица

налогового органа обязаны составить акт проверки.

Один экземпляр данного акта после подписания остается на хранение в налоговом органе, а другой вручается руководителю проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю или их представителям.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик может представить в налоговый орган свои возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

Результатом камеральной налоговой проверки служит вывод контролирующего должностного лица налогового органа о достоверности, сомнительности либо недостоверности сведений, содержащихся в отчетных финансовых документах. Если налоговой проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между представленными сведениями, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести в установленный срок необходимые изменения или дополнения. При выявлении проверяющим лицом налоговой недоимки налогоплательщику также предъявляется требование об уплате недостающей суммы налогов (сборов) <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 319.

Выездная налоговая проверка проводится по одному или нескольким налогам на основании решения налогового органа. Основным отличием выездной налоговой проверки от камеральной служит место ее проведения, которым является место нахождения налогоплательщика либо место, где он занимается предпринимательской деятельностью.

Особой разновидностью выездных налоговых проверок являются повторные выездные налоговые проверки. Идентичные по своей сути выездным налоговым проверкам, повторные выездные налоговые проверки имеют некоторые отличия, связанные с процедурой их назначения и проведения.

Предметом выездной налоговой проверки является правильность исчисления и своевременность уплаты налогов. Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика может проводиться по одному или нескольким налогам.

Объектом выездной налоговой проверки выступают финансово-хозяйственные операции налогоплательщика за весь отчетный период, но не более чем за три года, предшествующие назначению данного вида проверки.

Выездная налоговая проверка проводится, как правило, на территории (в помещении) налогоплательщика. Однако в случае, если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения выездной налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

Также необходимо отметить, что в рамках выездной налоговой проверки налоговый орган вправе проверять деятельность филиалов и представительств налогоплательщика.

Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

- осуществивший постановку подлежащей проверке организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика;
- по месту нахождения организации;
- по месту жительства физического лица.

Самостоятельная выездная налоговая проверка филиала или представительства проводится по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и местных налогов на основании решения налогового органа по месту нахождения обособленного подразделения.

В рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки.

Налоговые органы не вправе проводить в отношении одного налогоплательщика:

- более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года (за исключением особых случаев, предусмотренных налоговым законодательством);
- две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

При этом отметим, что указанные ограничения не распространяются на:

1) выездные налоговые проверки, осуществляемые в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;

2) повторные выездные налоговые проверки, которые могут проводиться:

- вышестоящим налоговым органом - в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку;
- налоговым органом, ранее проводившим проверку, - в случае представления налогоплательщиком уточненной налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере меньшем ранее заявленного.

Срок проведения любой выездной налоговой проверки исчисляется со дня вынесения решения о

назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке. Выездная налоговая проверка не может продолжаться более двух месяцев. Указанный срок может быть продлен до четырех месяцев, а в исключительных случаях - до шести месяцев.

Налогово-проверочные действия, возможные при проведении выездной налоговой проверки, включают:

- инвентаризацию имущества налогоплательщика;
- осмотр (обследование) помещений и территорий;
- истребование документов;
- выемку документов;
- проведение опроса;
- проведение экспертизы;
- осуществление перевода.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе приостановить проведение выездной налоговой проверки для:

1) истребования документов (информации);

2) получения информации от иностранных государственных органов в рамках международных договоров РФ;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать шесть месяцев.

По итогам любой выездной налоговой проверки в срок не позднее двух месяцев с момента оформления справки о ее проведении должен быть составлен акт налоговой проверки. В содержании акта налоговой проверки в том числе должны быть указаны:

- даты начала и окончания налоговой проверки;
- период, за который проведена проверка;
- наименование налога, в отношении которого проводилась налоговая проверка;
- адрес места нахождения организации или места жительства физического лица;
- сведения о мероприятиях налогового контроля, проведенных при осуществлении налоговой проверки;
- перечень документов, представленных проверяемым лицом в ходе налоговой проверки;
- документально подтвержденные факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки, или запись об отсутствии таковых;
- выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений.

После подписания один из экземпляров акта остается на хранении в налоговом органе, а другой вручается руководителю проверяемой организации либо индивидуальному предпринимателю или их представителям.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик может представить в налоговый орган свои возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

Указанная форма налогового контроля предполагает контроль за уполномоченными органами по вопросам правильности исчисления, полноты взимания и своевременности перечисления налогов и других обязательных платежей в бюджет.

С точки зрения российского налогового законодательства применение подобной формы налогового контроля теоретически допустимо и может применяться в первую очередь к лицам, имеющим статус сборщика налога. Однако по своему содержанию контроль указанных лиц мало чем отличается от камерального и выездного налогового контроля налоговообязанных лиц, о котором речь шла выше.

Камеральные проверки.

По мнению налогоплательщика, поскольку юридическое лицо состоит на учете в Межрайонной инспекции ФНС РФ по крупнейшим налогоплательщикам и налоговые декларации по правилам ст. 93 НК РФ представляются им в этом орган, то право на доначисление налогов и пеней по результатам камеральных проверок имеет только указанный орган. НК РФ не предусмотрена возможность перераспределения полномочий между налоговыми органами.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправильной, НК РФ не устанавливает правило о том, что проверки крупнейших налогоплательщиков осуществляет исключительно налоговая инспекция по крупнейшим налогоплательщикам. Правила взаимодействия налоговых инспекций в данном случае определены Порядком приема налоговых деклараций в электронном виде (утверждены Приказом ФНС РФ от 29 декабря 2007 г. N ММ-3-13/708@), п. 1.8 которого предусматривает передачу деклараций от МИ ФНС по крупнейшим налогоплательщикам в налоговый орган по месту нахождения филиала (2-я категория). Поэтому решение по итогам камеральной проверки вправе вынести налоговый

орган по месту нахождения филиала, если он проводил данную проверку в отношении филиала <1>.

<1> Постановление ФАС Уральского округа от 19 июля 2010 г. N Ф09-5578/10-С2 по делу N А60-54606/2009-С10. Требование: Об отмене решения налогового органа о начислении недоимки по ЕСН, пеней. Обстоятельства: Налогоплательщик, отнесенный к категории крупнейших, полагает, что налоговым органом по месту нахождения филиала налогоплательщика оспариваемое решение принято с превышением полномочий. Примечание к документу: Определением ВАС РФ от 31.12.2010 N ВАС-14207/10 отказано в передаче дела N А60-54606/2009-С10 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного Постановления. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Выездные проверки.

По мнению заявителя, п. 3 ст. 89 НК РФ не соответствует Конституции РФ, поскольку:

- во-первых, допускает возможность переоценки обстоятельств, получивших ранее оценку суда в связи с оспариванием решения, вынесенного по итогам камеральной налоговой проверки;

- во-вторых, позволяет дважды привлекать лицо к налоговой ответственности за одни и те же правонарушения, выявленные сначала в рамках камеральной налоговой поездки, а затем в рамках выездной налоговой проверки.

Как указал Конституционный Суд РФ, отказывая заявителю в принятии его жалобы к рассмотрению, п. 3 ст. 89 НК РФ закрепляет исключительно возможность проведения налоговой проверки по одному или нескольким налогам, а поставленные заявителем в жалобе вопросы данная норма не регулирует <1>.

<1> Определение Конституционного Суда РФ от 6 июля 2010 г. N 933-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Промышленная техника" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Выездные проверки.

По мнению налогоплательщика, участие в качестве специалиста в выездной проверке оперуполномоченного, ранее проводившего оперативно-розыскные мероприятия в отношении налогоплательщика, неправомерно в силу заинтересованности и пристрастности сотрудника милиции.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, НК РФ и иные нормативные правовые акты не содержат норм, которые исключали бы такую возможность <1>.

<1> Постановление ФАС Уральского округа от 11 января 2010 г. N Ф09-10654/09-С1 по делу N А76-9287/2009-51-147. В удовлетворении заявления о признании незаконными действий органа внутренних дел по направлению для участия в выездной налоговой проверке оперативного уполномоченного милиции отказано правомерно, поскольку установленный законом порядок привлечения к участию в проведении проверки сотрудника милиции соблюден, доказательств нарушения прав и охраняемых законом интересов общества в сфере предпринимательской или иной экономической деятельности не представлено. Определением ВАС РФ от 29 июля 2010 г. N ВАС-9906/10 отказано в передаче дела N А76-9287/2009-51-147 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного Постановления. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Практические задания

1. Охарактеризуйте состав органов налогового администрирования.
2. Раскройте формы, методы и виды налогового контроля.

Тестовые задания

1. Государственная налоговая администрация включает в себя:

а) Федеральную налоговую службу, Федеральную таможенную службу Российской Федерации;

б) государственные органы, наделенные властными полномочиями в области налогообложения и являющиеся участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, и Федеральную налоговую службу Российской Федерации;

в) государственные органы, наделенные властными полномочиями в области налогообложения и являющиеся участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; Федеральную налоговую службу, Федеральную таможенную службу Российской Федерации.

2. В настоящее время для налогового администрирования требуется:

а) максимальная автоматизация процедур сбора, хранения и обработки бухгалтерской и налоговой отчетности; централизация и интеграция информационных ресурсов с обеспечением оперативного доступа к ним при выполнении контрольной работы; стандартизация всех функций налогового администрирования; стандартизация и унификация программно-технических комплексов;

б) стандартизация всех функций налогового администрирования; стандартизация и унификация программно-технических комплексов; максимальная автоматизация процедур сбора налоговой отчетности;

в) максимальная автоматизация процедур сбора, хранения и обработки бухгалтерской и налоговой отчетности; централизация и интеграция информационных ресурсов с обеспечением оперативного доступа к ним при выполнении контрольной работы.

3. Государственная налоговая администрация выполняет следующие основные функции в налоговой сфере:

а) контрольную и надзорную;

б) надзорную и правоохранную;

в) контрольную и правоохранную.

4. Органы налоговой администрации информируют друг друга об имеющихся у них материалах:

а) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях;

б) о принятых мерах по пресечению налоговых нарушений; о проводимых ими налоговых проверках;

в) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях; принятых мерах по пресечению налоговых нарушений; проводимых ими налоговых проверках.

5. Решение о проведении выездной налоговой проверки выносит руководитель (заместитель руководителя) налогового органа:

а) осуществивший постановку подлежащей проверке организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика;

б) по месту нахождения организации; осуществивший постановку подлежащей проверке организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика; по месту жительства физического лица;

в) осуществивший постановку подлежащей проверке организации на учет в качестве крупнейшего налогоплательщика; по месту жительства физического лица.

Контрольные вопросы

1. Что представляют собой органы налогового администрирования?
2. В чем заключается налоговый контроль?
3. Что представляет собой учет налогоплательщиков?
4. Каковы особенности мониторинга и оперативного налогового контроля?

Глава 10. ПРОИЗВОДСТВО ПО ДЕЛАМ О НАРУШЕНИЯХ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ

10.1. Понятие и особенности налоговых правонарушений

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

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

Данное определение содержит следующую совокупность наиболее важных юридически признаков налогового правонарушения:

1) противоправность деяния. Налоговое правонарушение представляет собой деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах. Противоправность является юридической

формой (выражением) материальной характеристики общественного свойства налогового правонарушения. Налоговым правонарушением считается только деяние, предусмотренное законодательством о налогах и сборах. Следовательно, деяния, содержащие признаки составов правонарушений, перечисленные в гл. 16 и 18 НК РФ, но не нарушающие законодательство о налогах и сборах, не могут относиться к налоговым правонарушениям. Противоправное деяние может совершаться в форме действий (например, воспрепятствование доступу сотрудников налоговых органов на территорию налогоплательщика; отказ предоставить налоговым органам необходимые сведения и т.д.) или бездействия (например, непредставление в налоговые органы отчетности; неуплата налогоплательщиком причитающейся суммы налога; неперечисление банком в бюджет соответствующих налоговых платежей по поручениям своих клиентов; неудержание налоговым агентом суммы налога на доходы физических лиц и т.д.);

2) виновность. Налоговое правонарушение совершается виновно (умышленно или по неосторожности). Виновность означает предусмотренное НК РФ психическое отношение лица в форме умысла или неосторожности к совершаемому деянию и его последствиям. Форма вины является обязательным признаком налогового правонарушения, поскольку тот или иной ее вид всегда содержится в нормах НК РФ, определяющих составы правонарушений. Большинство составов налоговых правонарушений, установленных НК РФ, предполагают наличие неосторожной формы вины.

Относительно налоговых правонарушений волевые признаки виновного психического отношения выражаются в желании наступления, в сознательном допущении, в расчете на предотвращение последствий. При отсутствии у правонарушителя волеизъявления на совершение налогового правонарушения он несет ответственность за неиспользование своих способностей для предотвращения вредных последствий;

3) наказуемость деяния. Совершение налогового правонарушения влечет для нарушителя негативные последствия в виде налоговых санкций. Наказуемость является формальным признаком налогового правонарушения, поскольку налоговым правонарушением признается совершенное противоправное деяние фискально-обязанных лиц, ответственность за которое предусмотрена НК РФ. Установление ответственности за налоговые правонарушения только НК РФ является императивной нормой, и, таким образом, никакие иные нормативные правовые акты не могут содержать положение, относящееся к налоговой ответственности <1>.

<1> Налоговое право России / Под ред. Ю.А. Крохиной. М.: НОРМА, 2004. С. 361.

Ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица в случаях, предусмотренных гл. 16 и 18 НК РФ. При этом физические лица могут быть привлечены к ответственности за совершение налоговых преступлений с шестнадцати лет.

Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу.

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 Российской Федерации. Кроме того, привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора) и пени (ст. 108 НК РФ).

В соответствии с принципом презумпции невиновности лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. 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.

Статья 109 НК РФ регламентирует обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким обстоятельствам относятся следующие:

1) отсутствие события налогового правонарушения;

2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;

4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет три года.

Налоговое законодательство устанавливает специальный порядок привлечения налогоплательщика к ответственности за налоговое правонарушение. Ответственность за налоговые правонарушения предусмотрена не только НК РФ, но КоАП РФ и УК РФ.

Ответственность за правонарушения в сфере налогообложения, установленная НК РФ, применяется в форме штрафа. Размеры штрафа определены статьями НК РФ либо в конкретных суммах, либо в процентах определенной величины.

В случае, когда к ответственности за совершение налоговых правонарушений привлекается физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем, сумма штрафа взыскивается в судебном порядке. При этом срок давности взыскания санкции составляет шесть месяцев. Данный срок начинает течь после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

Налоговые правонарушения, совершаемые физическими лицами, подразделяются на два вида:

- непредставление налоговой декларации;
- неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора).

Налоговое правонарушение может быть совершено умышленно и по неосторожности.

Умышленно совершенным налоговое правонарушение считается в том случае, если нарушитель осознавал противоправный характер своих действий (бездействия), желал либо сознательно допускал наступление вредных для общества последствий.

Налоговое правонарушение признается совершенным **по неосторожности**, если нарушитель не осознавал противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должен был и мог это осознавать.

В НК РФ предусмотрены обстоятельства, смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах, а также исключающие вину (освобождающие от ответственности).

Налоговое законодательство предусматривает обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налоговых правонарушений. В соответствии с п. 1 ст. 112 НК РФ к таким обстоятельствам относятся:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

В качестве обстоятельств, исключающих вину лица за совершение налогового правонарушения, НК РФ выделяет следующие:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа);

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения.

Налоговое законодательство выделяет также обстоятельства, отягчающие ответственность за совершение налоговых правонарушений, к которым относится совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение.

Составы налоговых правонарушений и санкций (гл. 16, 18 НК РФ).

По мнению ИФНС, налогоплательщик неправомерно не сообщил ИФНС об открытии счетов для проведения операций, совершаемых с использованием расчетных карт.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, признавая позицию ИФНС обоснованной, то обстоятельство, что счет, предназначенный для проведения расчетов с использованием банковских

карат, пополняется за счет денежных средств владельца счета, не является основанием, исключающим квалификацию договора, на основании которого этот счет открывается, как договора банковского счета. Форма безналичных расчетов не является признаком, позволяющим выделить договор, заключаемый между банком и владельцем карты, в качестве самостоятельного вида, отличного от договора банковского счета. Таким образом, несообщение налогоплательщиком в ИФНС в установленный срок сведений об открытии счета для проведения операций, совершаемых с использованием расчетных (дебетовых) карт, влечет ответственность, предусмотренную ст. 118 НК РФ <1>.

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. N 2942/10 по делу N А50-8557/2009. В удовлетворении заявления о признании недействительным решения налогового органа о привлечении к ответственности на основании п. 1 ст. 118 НК РФ и наложении штрафа отказано, так как несообщение организацией в налоговый орган в установленный срок информации об открытии счета в отделении банка для проведения операций, совершаемых с использованием расчетных (дебетовых) карт, влечет ответственность, предусмотренную ст. 118 НК РФ // Вестник ВАС РФ. 2010. N 12.

* * *

По мнению ИФНС, в силу п. 4 ст. 346.3 НК РФ налогоплательщик, утративший право на применение единого сельскохозяйственного налога, в течение одного месяца после истечения отчетного (налогового) периода обязан не только произвести перерасчет налоговых обязательств по общей системе налогообложения и заполнить соответствующее заявление, но и представить в указанный срок налоговые декларации на уплату налогов по общей системе налогообложения.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, отсутствие в НК РФ четко установленного срока для представления налоговых деклараций лицами, утратившими право на применение единого сельскохозяйственного налога, исключает возможность привлечения их к ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ <1>.

<1> Определение ВАС РФ от 30 июля 2010 г. N ВАС-9775/10 по делу N А76-19852/2009-47-217. В передаче дела о признании недействительным акта налогового органа о привлечении к налоговой ответственности за непредставление налоговой декларации для пересмотра в порядке надзора отказано, так как суды пришли к выводу о том, что у налогового органа отсутствовали правовые основания для привлечения заявителя к ответственности, поскольку, определяя размер налоговой санкции, налоговый орган исходил из суммы налога, указанной в налоговой декларации, срок представления которой НК РФ не установлен. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

10.2. Понятие и виды производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах - это вид специального производства, осуществляемый 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.

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах регламентируется определенными правовыми нормами (НК РФ), определяющими порядок, последовательность, содержание и итог конкретных процессуальных действий.

Таким образом, нормы НК РФ определяют:

1) цели и принципы производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах;

2) круг участников, их права и обязанности;

3) последовательность, стадии и сроки производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах;

4) виды доказательств и условия их использования;

5) содержание и порядок оформления процессуальных документов;

6) виды, размеры и порядок применения мер процессуального обеспечения;

7) порядок возмещения процессуальных расходов.

В настоящее время в НК РФ производству по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах посвящено всего три статьи, а именно:

- ст. 10 НК РФ, регламентирующая порядок производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах;

- ст. 101 НК РФ, регламентирующая производство по делу о налоговом правонарушении,

совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом;

- ст. 101.1 НК РФ, регламентирующая производство по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами.

А.В. Новиков отмечал, что производство по делам о налоговых правонарушениях отличает наиболее лаконичная регламентация; отдельные процессуальные аспекты содержат разные положения НК РФ, однако цельной, логично взаимосвязанной системы правил производства по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах они не образуют <1>.

<1> Новиков А.В. Досудебное производство по фактам налоговых и административно-налоговых правонарушений: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002.

Статьи 101 и 101.1 НК РФ, регламентирующие вопросы производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, помещены законодателем в гл. 14 "Налоговый контроль". В связи с этим ряд авторов относят производство по делу о налоговом правонарушении к одной из форм налогового контроля. Другие же считают, что налоговый контроль не относится к производству по делу о налоговом правонарушении, а представляет собой отдельное налогово-контрольное производство.

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах подразделяется на следующие стадии:

1) возбуждение производства;

2) рассмотрение дела по факту выявленного правонарушения;

3) пересмотр вынесенного решения;

4) исполнение решения о применении к правонарушителю мер ответственности.

Возбуждение производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах начинается с выявления факта налогового правонарушения и вынесения соответствующего определения о возбуждении по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах.

В соответствии со ст. 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации, либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. Если указанные лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть отражено в акте.

В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо индивидуальному предпринимателю (их представителям).

Налогоплательщик в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки может представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. По истечении определенного срока (не более 14 дней) руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

Таким образом, стадия возбуждения производства по делу о налоговом правонарушении производится налоговым органом с момента обнаружения налогового правонарушения в рамках налогового контроля или получения информации иным образом. Следовательно, актом, фиксирующим факт правонарушения и обстоятельства его совершения, является акт налоговой проверки.

На **стадии рассмотрения дела по факту выявленного правонарушения** происходит детальное рассмотрение данного правонарушения с изучением всех имеющихся по делу доказательств.

Материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие (ст. 101 НК РФ).

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

1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Таким образом, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа при рассмотрении материалов налоговой проверки обязан выявить, имеются ли обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение правонарушения, установить вину лица в совершении правонарушения и учесть обстоятельства, смягчающие либо отягчающие ответственность, а также определить, не истекли ли сроки давности привлечения правонарушителя к ответственности.

В настоящее время арбитражная практика применения положений ст. 101 НК РФ сводится к тому, что решение по результатам рассмотрения руководителем (заместителем руководителя) налогового органа должно быть вынесено в пределах 14-дневного срока. В случае если решение выносится с нарушением названого срока хотя бы на один день, такое решение признается арбитражными судами недействительным <1>.

<1> Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. М.: Юстицинформ, 2005. С. 217.

Решение налогового органа о привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения должно состоять из трех частей:

- вводной;
- описательной;
- резолютивной.

Вводная часть решения должна содержать: номер решения, дату его вынесения; наименование населенного пункта, на территории которого находится налоговый орган; наименование налогового органа; классный чин (при его наличии), фамилию, имя и отчество руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым вынесено решение; дату и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение; полное наименование организации (фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя), идентификационный номер налогоплательщика, в отношении которого вынесено решение; наименование филиала или представительства организации (в случае вынесения решения по результатам проверки филиала или представительства), ИНН/код причины постановки на учет.

В **описательной части** решения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, а также обстоятельства, отягчающие ответственность, оценка представленных налогоплательщиком доказательств, опровергающих факты, выявленные проверкой.

Резолютивная часть решения должна содержать: ссылку на ст. 101 НК РФ, предоставляющую право руководителю (заместителю руководителя) налогового органа выносить решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения; суммы налогов (сборов), подлежащие уплате в бюджет; суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов (сборов); суммы исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов); указания на статьи части первой НК РФ, предусматривающие меры ответственности за конкретные налоговые правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры ответственности, а также предложения по устранению выявленных налоговых правонарушений и добровольной уплате соответствующих сумм налоговых санкций в срок, указанный в требовании.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов вышеизложенных требований может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Постановлением Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 установлено, что нарушение должностным лицом налогового органа требований ст. 101 НК РФ не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным. Суд при отмене решения оценивает характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налоговым органом решения. В частности, при оценке судом соблюдения налоговым органом требований к содержанию решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренных в п. 3 ст. 101 НК РФ, необходимо иметь в виду, что в таком решении непременно должен быть обозначен его предмет, т.е. суть и признаки налогового правонарушения, вменяемого налогоплательщику, со ссылкой на соответствующую статью гл. 16 НК РФ.

Кроме того, даже установив допущенные налоговым органом нарушения требований ст. 101 НК РФ и признав на основании п. 6 это решение налогового органа о привлечении лица к ответственности за

совершение налогового правонарушения недействительным, арбитражному суду необходимо учитывать включение в данное решение недоимки по налогу и сбору, а также пеней. Иначе говоря, в большинстве случаев решение налогового органа может быть признано арбитражным судом недействительным лишь в части наложения санкций, поскольку освобождение обязанного лица от уплаты недоимки по налогу (сбору) и пеней требует отдельного обоснования <1>.

<1> Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. М.: Юстицинформ, 2005. С. 217.

Самостоятельное изменение налоговым органом собственного решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки, является неправомерным, учитывая закрепление п. 2 ст. 31 НК РФ принципа закрытого перечня полномочий налоговых органов (специальной правоспособности) и отсутствие конкретной нормы, предоставляющей налоговым органам право отмены или изменения собственных решений.

В случае если на вынесенное решение по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах будет подана жалоба, то **решение подлежит пересмотру**. Если же жалоба на решение не подана, то после второй стадии сразу наступает четвертая - исполнение решения о применении к правонарушителю мер ответственности.

Необходимо также учитывать, что в соответствии с п. 2 ст. 10 НК РФ производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством Российской Федерации об административных правонарушениях и уголовно-процессуальным законодательством Российской Федерации.

За нарушение налогового законодательства предусмотрено три вида ответственности:

- финансовая;
- административная;
- уголовная.

НК РФ дает детальную регламентацию процедуры привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности. В гл. 15 части первой НК РФ сформулировано понятие налогового правонарушения, перечислены лица, подлежащие налоговой ответственности, установлены обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. В гл. 16 НК РФ установлены отдельные виды налоговых правонарушений и санкции за их совершение. Федеральным законом от 9 июля 1999 г. N 154-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации" в НК РФ были внесены важные уточнения и дополнения, касающиеся порядка уплаты налогов филиалами и иными обособленными подразделениями организаций, пересмотрены нормы, регулирующие вопросы налогового контроля и санкций.

Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях содержит гл. 15 "Административные правонарушения в области финансов, налогов и сборов, рынка ценных бумаг". При этом особо остро обозначилась проблема разграничения налоговой ответственности и административной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Ряд авторов не признают существование налоговой ответственности.

Налоговая ответственность: ст. 119 НК РФ.

По мнению судов, привлечение налогоплательщика к ответственности по ст. 119 НК РФ за непредставление декларации по налогу на прибыль за отчетный период является неправомерным, поскольку данная декларация является расчетом авансового платежа, а не налоговой декларацией.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, признавая позицию судов необоснованной и направляя дело на новое рассмотрение, обязанность представления налоговой декларации по налогу на прибыль по итогам налогового и отчетных периодов прямо установлена гл. 25 НК РФ, в то время как представление расчета авансового платежа по налогу на прибыль за отчетные периоды ни НК РФ, ни иными актами не определено. Следовательно, несвоевременное представление налоговой декларации за отчетный период по налогу на прибыль влечет ответственность по ст. 119 НК РФ <1>.

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. N 3299/10 по делу N А32-19097/2009-51/248. Дело в части определения размера взыскиваемой с учреждения суммы штрафа направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции, поскольку отсутствие ходатайства налогоплательщика о применении судом смягчающих ответственность обстоятельств не исключает обязанности суда дать оценку соразмерности исчисленного штрафа тяжести совершенного правонарушения и применить иные смягчающие ответственность обстоятельства даже в том случае, если налоговый орган частично применил положения ст. 112 НК РФ // Вестник ВАС РФ. 2011. N 1 (январь).

Пересмотр дела по вновь открывшимся обстоятельствам.

По мнению ИФНС, поскольку судебные акты по делу об отказе ИФНС в доначислении налогоплательщику налога на добавленную стоимость с операцией по предоставлению в аренду морского судна с экипажем во временное пользование за пределами РФ для добычи и переработки объектов водных биологических ресурсов были приняты до вынесения Президиумом Высшего Арбитражного Суда РФ Постановления от 13.10.2009 N 6508/09 (аналогичное дело рассматривалось в пользу ИФНС), следовательно, указанное дело может быть пересмотрено судом первой инстанции по вновь открывшимся обстоятельствам.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, признавая позицию ИФНС необоснованной, поскольку изложенное в Постановлении от 13.10.2009 N 6508/09 толкование ст. 148 НК РФ приведет к ухудшению положения налогоплательщика, дело не может быть рассмотрено по вновь открывшимся обстоятельствам <1>.

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. N 10914/09 по делу N А42-6208/2008. В удовлетворении заявления о пересмотре решения суда по делу о признании недействительным решения налогового органа по вновь открывшимся обстоятельствам правомерно отказано, так как в силу статей 54 и 57 Конституции РФ недопустимо придание обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков // Вестник ВАС РФ. 2011. N 2 (февраль).

Доказательства по налоговому спору.

По мнению УФНС, вывод эксперта, сделанный по результатам экспертизы счетов-фактур, о том, что подпись на них, вероятно, выполнена не директором контрагента, а иным лицом, свидетельствует о недостоверности таких счетов-фактур.

Как указал суд, признавая позицию УФНС неправомерной, вывод, носящий вероятностный характер, не может служить подтверждением недостоверности счетов-фактур <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 декабря 2010 г. по делу N А56-93650/2009. Требование: О признании недействительным решения налогового органа. Обстоятельства: Налоговый орган доначислил НДС, сославшись на необоснованное предъявление налоговых вычетов по операциям, связанным с приобретением товаров, и подписание счетов-фактур от имени организации-поставщика неуполномоченным лицом. Решение: Требование удовлетворено, поскольку подписание документов, подтверждающих исполнение сделок от имени контрагента, неустановленным лицом, само по себе не является безусловным и достаточным основанием для отказа в применении налоговых вычетов. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

10.3. Органы, уполномоченные осуществлять производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах

К числу органов, уполномоченных осуществлять производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, относятся:

- налоговые органы, включая Федеральную налоговую службу Российской Федерации и ее территориальные подразделения;
- органы государственных внебюджетных фондов, включая Пенсионный фонд России и его подразделения (отделения);
- таможенные органы, которые представлены Федеральной таможенной службой Российской Федерации и ее подразделениями;
- Следственный комитет РФ;
- судебные органы, представленные судами общей юрисдикции и арбитражными судами;
- органы принудительного исполнения, которые представлены подразделениями Федеральной службы судебных приставов РФ.

Компетенция указанных выше органов в части производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах в значительной степени различается.

Права налоговых органов перечислены в ст. 31 НК РФ, к ним относятся:

1) право требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента документы по формам и (или) форматам в электронном виде, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

3) производить выемку документов у налогоплательщика, плательщика сбора или налогового

агента при проведении налоговых проверок 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 и сборов 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 налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в банках и налагать арест на имущество налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента в порядке, предусмотренном НК РФ;

6) в порядке, предусмотренном ст. 92 НК РФ, осматривать 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;

7) определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, 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 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, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

9) взыскивать недоимки, а также пени, проценты и штрафы в случаях и порядке, которые установлены НК РФ;

10) требовать от банков документы, подтверждающие факт списания со счетов налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента и с корреспондентских счетов банков сумм налогов, сборов, пеней и штрафов и перечисления этих сумм в бюджетную систему Российской Федерации;

11) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

12) вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

13) заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

14) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды соответствующие иски (п. 14 ст. 31 НК РФ).

Органы государственных внебюджетных фондов в случаях, когда на них возложены обязанности по налоговому контролю, пользуются правами и исполняют обязанности налоговых органов.

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 Российской Федерации.

Органы внутренних дел рассматривают дела об административных правонарушениях и вправе осуществлять производство по делам об административных правонарушениях.

Судебные органы осуществляют рассмотрение дел о нарушениях законодательства о налогах и сборах. Согласно п. 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.

Органы принудительного исполнения, согласно п. 3 ст. 105 НК РФ, в лице судебных приставов-исполнителей осуществляют исполнение вступивших в законную силу решений судов о взыскании налоговых санкций.

Административное обжалование решений налоговых органов.

По мнению налогоплательщика, вышестоящий налоговый орган обязан обеспечивать налогоплательщику возможность участия в рассмотрении его жалобы на решение нижестоящего налогового органа.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, в НК РФ не содержится требование об обязательности привлечения налогоплательщика к участию в процедуре рассмотрения его жалобы вышестоящим налоговым органом. Обязательность участия налогоплательщика в

рассмотрении его апелляционной жалобы НК РФ или каким-либо иным документом не предусмотрена <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 августа 2010 г. по делу N А56-74827/2009. Суд отказал в признании недействительными решений ИФНС и УФНС о привлечении предпринимателя к ответственности за неуплату НДФЛ и ЕСН, отклонив как необоснованный довод о нарушении налоговыми органами процедуры привлечения к налоговой ответственности, поскольку материалами дела подтверждается факт проведения выездной налоговой проверки и мероприятий дополнительного контроля в соответствии с требованиями действующего налогового законодательства. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

10.4. Порядок взыскания налоговых санкций

В соответствии с п. 1 ст. 114 НК РФ мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является налоговая санкция, которая устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных гл. 16 НК РФ.

В случае отказа налогоплательщика добровольно уплатить сумму санкции либо пропуска налогоплательщиком срока ее уплаты, указанного в требовании об уплате налоговой санкции, налоговый орган, как правило, обращается с иском в суд. Предложение уплатить добровольно сумму налоговой санкции может быть сделано обязанному лицу как непосредственно в решении о привлечении (об отказе в привлечении) этого лица к ответственности, так и путем направления этому лицу требования об уплате налога (сбора), пени и штрафов. К прямой обязанности налогового органа относится предложение налогового органа налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции до обращения с иском в суд.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции.

К исковому заявлению должны быть приложены решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

В некоторых 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.

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с гл. 26 АПК РФ.

В судах общей юрисдикции рассматриваются дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассмотрение таких дел регулируется ГПК РФ.

Производство по делам о взыскании обязательных платежей и санкций возбуждается в суде на основании заявлений государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, осуществляющих контрольные функции, с требованием о взыскании с лиц, имеющих задолженность по обязательным платежам, денежных сумм в счет их уплаты и санкций.

В соответствии со ст. 122 ГПК РФ взыскание недоимок по налогам и сборам может также осуществляться в порядке приказного производства. В этом случае значительно сокращаются сроки рассмотрения таких дел в судах общей юрисдикции. Налоговые органы имеют право обратиться в суд как с исковым заявлением, так и с заявлением о вынесении судебного приказа о взыскании недоимок по налогам и сборам.

Заявление о взыскании подается в суд, если не исполнено требование заявителя об уплате взыскиваемой суммы в добровольном порядке или пропущен указанный в таком требовании срок уплаты.

Заявление о взыскании обязательных платежей и санкций должно соответствовать общим требованиям, предъявляемым процессуальным законодательством к исковым заявлениям. Кроме того, в заявлении должны быть также указаны:

1) наименование платежа, подлежащего взысканию, размер и расчет его суммы;

2) нормы федерального закона и иного нормативного правового акта, предусматривающие уплату платежа;

3) сведения о направлении требования об уплате платежа в добровольном порядке.

К заявлению о взыскании обязательных платежей и санкций прилагается документ, подтверждающий направление заявителем требования об уплате взыскиваемого платежа в добровольном порядке.

При этом обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания

обязательных платежей и санкций, возлагается на заявителя.

В случае непредставления заявителем доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, суд может истребовать их по своей инициативе.

При рассмотрении дел о взыскании обязательных платежей и санкций суд в судебном заседании устанавливает, имеются ли основания для взыскания суммы задолженности, полномочия органа, обратившегося с требованием о взыскании, проверяет правильность расчета и размера взыскиваемой суммы. Кроме того, при рассмотрении исков налоговых органов о взыскании налоговых санкций судам необходимо учитывать, что указанные иски в ряде случаев могут быть предъявлены налоговыми органами, не принимавшими соответствующих решений о привлечении налогоплательщиков к ответственности. Такая ситуация может иметь место, в частности, в случае предъявления иска о взыскании с организации-налогоплательщика налоговой санкции за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения данной организации либо принадлежащего ей недвижимого имущества, транспортных средств. В данном случае истцом будет выступать налоговый орган, на территории которого расположена сама организация, в то время как решение о привлечении ответчика к налоговой ответственности принимал налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения (недвижимого имущества, транспортных средств) организации-налогоплательщика <1>.

<1> Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. М.: Юстицинформ, 2005. С. 224.

Решение арбитражного суда по делу о взыскании обязательных платежей и санкций принимается по общим правилам, предусмотренным процессуальным законодательством для принятия решений.

При удовлетворении требования о взыскании обязательных платежей и санкций в резолютивной части решения должны быть указаны:

1) наименование лица, обязанного уплатить сумму задолженности, его местонахождение или место жительства, сведения о его государственной регистрации;

2) общий размер подлежащей взысканию денежной суммы с определением отдельно основной задолженности и санкций.

10.5. Производство по делам о налоговых правонарушениях и правонарушениях, содержащих признаки административных правонарушений

В соответствии со ст. 108 НК РФ привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной и иных видов ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

Юридических и иных приравненных к ним лиц, являющихся субъектами административной ответственности, представляется возможным разделить на две группы:

1) **общие** - к этой группе могут быть отнесены все юридические лица, которые в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации обладают правосубъектностью;

2) **специальные** субъекты, как правило, имеют специфические признаки, которые содержатся в нормативном правовом акте, устанавливающем ответственность.

Кроме юридических лиц, субъектами административной ответственности могут быть и иные лица, приравненные к ним отраслевыми или специальными законодательными актами (филиалы юридических лиц (сами не являющиеся юридическими лицами) могут быть привлечены к административной ответственности за некоторые нарушения налогового законодательства Российской Федерации).

Основанием возникновения административной ответственности является административное правонарушение, т.е. административный проступок. Как установлено ч. 1 ст. 2.1 КоАП РФ, административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

В судебном порядке взыскиваются налоговые санкции как с юридических, так и с физических лиц - предпринимателей, обладающих этим статусом. Штрафы за нарушения в области налогов с должностных лиц, установленные КоАП РФ, уплачиваются добровольно, в случаях отказа либо невозможности добровольной уплаты штрафа - в порядке исполнительного производства. С такой позицией трудно согласиться.

В случае если нарушителем законодательства является лицо физическое, не являющееся должностным лицом организации-налогоплательщика, то за одно и то же нарушение к нему может быть применена либо налоговая, либо административная ответственность (исходя из принципа однократности

применения наказания).

В соответствии со ст. 28.2 КоАП РФ в протоколе об административном правонарушении указываются:

1) дата и место его составления;

2) должность, фамилия и инициалы лица, составившего протокол;

3) сведения о лице, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении;

4) фамилии, имена, отчества, адреса места жительства свидетелей и потерпевших, если имеются свидетели и потерпевшие;

5) место, время совершения и событие административного правонарушения;

6) статья закона, предусматривающая административную ответственность за данное административное правонарушение;

7) объяснение физического лица или законного представителя юридического лица, в отношении которых возбуждено дело;

8) иные сведения, необходимые для разрешения дела.

При составлении протокола об административном правонарушении 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, 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. Указанные лица вправе представить объяснения и замечания по содержанию протокола, которые прилагаются к протоколу <1>.

<1> Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. М.: Юстицинформ, 2005. С. 224.

Протокол об административном правонарушении подписывается должностным лицом, его составившим, физическим лицом или законным представителем юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении. В случае отказа указанных лиц от подписания протокола в нем делается соответствующая запись.

Физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении, а также потерпевшему вручается под расписку копия протокола об административном правонарушении.

Протокол об административном правонарушении составляется немедленно после выявления совершения административного правонарушения. В случае если требуется дополнительное выяснение обстоятельств дела либо данных о физическом лице или сведений о юридическом лице, в отношении которых возбуждается дело об административном правонарушении, протокол об административном правонарушении составляется в течение двух суток с момента выявления административного правонарушения. Протокол об административном правонарушении направляется судье, в орган, должностному лицу, уполномоченным рассматривать дело об административном правонарушении, в течение суток с момента составления протокола (вынесения постановления) 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 законодательством об административных правонарушениях.

Дело об административном правонарушении рассматривается в пятнадцатидневный срок со дня получения судьей, органом, должностным лицом, правомочными рассматривать дело, протокола об административном правонарушении и других материалов дела. В случае поступления ходатайств от участников производства по делу об административном правонарушении либо в случае необходимости в дополнительном выяснении обстоятельств дела срок рассмотрения дела может быть продлен судьей, органом, должностным лицом, рассматривающими дело, но не более чем на один месяц. О продлении указанного срока судья, орган, должностное лицо, рассматривающие дело, выносят мотивированное определение.

По результатам рассмотрения дела об административном правонарушении может быть вынесено постановление:

1) о назначении административного наказания;

2) о прекращении производства по делу об административном правонарушении.

Постановление по делу об административном правонарушении объявляется немедленно по окончании рассмотрения дела. Копия постановления по делу об административном правонарушении

вручается под расписку физическому лицу, или законному представителю физического лица, или законному представителю юридического лица, в отношении которых оно вынесено, а также потерпевшему по его просьбе либо высылается указанным лицам в течение трех дней со дня вынесения указанного постановления. Постановление по делу об административном правонарушении может быть обжаловано в течение десяти суток со дня вручения или получения копии постановления <1>.

<1> Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. М.: Юстицинформ, 2005. С. 224.

Порядок привлечения должностных лиц за нарушение в области налогов установлен гл. 28 КоАП РФ. Так, для того чтобы привлечь должностное лицо к ответственности за совершение налогового правонарушения, должностному лицу налогового органа необходимо возбудить дело об административном правонарушении путем составления протокола по собственной инициативе, по сообщению правоохранительных и иных государственных органов местного самоуправления, заявления физических лиц, проведя при необходимости административное расследование с вынесением соответствующего определения. Далее заявление о привлечении должностного лица к ответственности, протокол и материалы административного правонарушения направляются должностными лицами налоговых органов в суды (арбитражные и общей юрисдикции) для рассмотрения дела об административном правонарушении. Суд в течение пятнадцати дней со дня получения материалов при соблюдении всех процессуальных норм, предусмотренных гл. 29 КоАП РФ, выносит постановление о назначении административного взыскания либо о прекращении производства по делу об административном правонарушении. Процессуальные нормы по рассмотрению дел об административных правонарушениях детально проработаны законодателем в КоАП РФ.

10.6. Привлечение к уголовной ответственности за налоговые преступления

Уголовная ответственность за налоговые преступления предусмотрена ст. ст. 198 - 199.2 УК РФ, а именно:

1) ст. 198 "Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица";

2) ст. 199 "Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации";

3) ст. 199.1 "Неисполнение обязанностей налогового агента";

4) ст. 199.2 "Сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов".

Статьей 198 УК РФ предусмотрена ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере. В соответствии с п. 2 ст. 198 УК РФ предусмотрена ответственность за совершение такого деяния в особо крупном размере.

При этом крупным размером в данном случае УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600 тыс. руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 1,8 млн. руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 3 млн. руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 9 млн. руб.

В соответствии со ст. 199 УК РФ уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие 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 принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок 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. В соответствии с п. 2 ст. 199 УК РФ предусмотрена ответственность за совершение такого деяния в особо крупном размере и группой лиц по предварительному сговору.

В соответствии со ст. 199.1 УК РФ неисполнение в личных интересах обязанностей агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у

налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), 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 принудительными работами на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо арестом на срок 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.

В соответствии со ст. 199.2 УК РФ сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, 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 восемнадцати месяцев до трех лет, либо принудительными работами на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, 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.

Разграничение налоговой и уголовной ответственности.

По мнению заявителя, п. 3 ст. 108 НК РФ в редакции, действовавшей до принятия Федерального закона от 29 декабря 2009 г. N 383-ФЗ "О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации", в его истолковании правоприменительной практикой допускается наступление ответственности за налоговые правонарушения даже в тех случаях, когда отсутствие в деянии признаков состава преступления установлено вступившим в законную силу оправдательным приговором, что вопреки Конституции РФ приводит к повторному привлечению к ответственности.

Как указал Конституционный Суд РФ, отказывая заявителю в принятии его жалобы к рассмотрению, оспариваемое положение направлено на защиту, а не на ограничение прав и свобод граждан <1>.

<1> Определение Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2010 г. N 236-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Берегового Дмитрия Михайловича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации и пунктом 2 части 1 статьи 150 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации". Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Практические задания

1. Раскройте порядок взыскания налоговых санкций, рассмотрев при этом приказное производство и исковое производство в гражданском процессе.
2. Составьте заявление о выдаче судебного приказа "О взыскании недоимок по налогам и сборам".

Тестовые задания

1. Статья 109 НК РФ регламентирует обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения. К таким обстоятельствам относятся следующие:

а) 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;

б) 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;

в) 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.

2. Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет:

а) один год;
б) два года;
в) три года.

3. Налоговые правонарушения, совершаемые физическими лицами, подразделяются на следующие виды:
а) непредставление налоговой декларации;
б) неуплата сумм налога (сбора); непредставление налоговой декларации;
в) неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора); непредставление налоговой декларации.

4. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах подразделяется на следующие стадии:
а) возбуждение производства; рассмотрение дела по факту выявленного правонарушения; пересмотр вынесенного решения; исполнение решения о применении к правонарушителю мер ответственности;
б) возбуждение производства; рассмотрение дела по факту выявленного правонарушения; пересмотр вынесенного решения;
в) рассмотрение дела по факту выявленного правонарушения; пересмотр вынесенного решения; исполнение решения о применении к правонарушителю мер ответственности.

Контрольные вопросы

1. В чем заключаются особенности налоговых правонарушений?
2. Перечислите виды производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах.
3. Какие органы уполномочены осуществлять производство по делам о налоговых правонарушениях?
4. В чем состоят особенности производства по делам о налоговых правонарушениях и правонарушениях, содержащих признаки административных правонарушений?

Глава 11. НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ И ЗАЩИТА ПРАВ НАЛОГОПЛАТЕЛЬЩИКОВ

11.1. Понятие и классификация налоговых споров

Уплата налогов является не только неотъемлемой частью существования самого государства, но и одной из самых сложных в реализации обязанностей перед государством всех тех лиц, которые признаются налогоплательщиками или плательщиками сборов.

При возникновении налоговых споров участники налоговых правоотношений изначально не равны между собой, так как с одной стороны всегда выступает государство в лице налоговых органов, а с другой - налогоплательщик - физическое или юридическое лицо.

Налоговый спор возникает после оценки деяний (действий или бездействия) налогоплательщика со стороны налоговых органов. Как правило, до предъявления требований в суде этот неразрешенный конфликт является предметом рассмотрения со стороны государственных органов и представляет собой материальное налоговое правоотношение. В этом случае налоговый спор преодолевается в порядке, предусмотренном законодательством о налогах и сборах (разд. 7 НК РФ).

Налоговый спор - это ситуация, когда налогоплательщик не согласен с мнением налогового органа по тому или иному вопросу. Чаще всего налоговые споры возникают как результат камеральной или выездной налоговой проверки.

С.В. Овсянников определяет налоговый спор как "протекающий в установленной законом форме и разрешаемый компетентным государственным органом юридический спор (спор о субъективном праве) между государством с одной стороны и иными участниками налогового правоотношения - с другой, связанный с исчислением и уплатой налогов" <1>.

<1> Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) // Правоведение. 1996. N 3. С. 145 - 146.

В основу налогового спора положены разногласия между налогоплательщиками, налоговыми агентами, с одной стороны, и государственными органами и их должностными лицами - с другой, возникающие по поводу правильности применения норм налогового права и разрешаемые компетентным государственным органом.

Налоговые споры в налоговых правоотношениях возникают по тем или иным основаниям. При этом, как правильно отметила Ю.А. Крохина, реализация финансово-правовых норм, и, в частности,

налогово-правовых, сопровождается большим количеством юридических конфликтов, вызванных различными причинами <1>.

<1> См.: Крохина Ю.А. Юридический конфликт в финансовой сфере: причины, сущность и процедуры преодоления // Журнал российского права. 2003. N 9. С. 68.

Признаки налоговых споров.

Во-первых, среди признаков налогового спора как материального отношения с возможным будущим рассмотрением в арбитражном суде можно выделить:

1) субъектный состав - российские и иностранные организации, индивидуальные предприниматели, с одной стороны, и налоговый орган - с другой;

2) содержание налогового спора составляют разногласия по поводу выполнения требований законодательства о налогах и сборах;

3) неразрешенность конфликта - налоговый спор возникает в результате столкновения различных мнений налогового органа и налогоплательщика по поводу объема прав и обязанностей налогоплательщика.

Во-вторых, к признакам налогового спора как процессуального отношения относятся:

1) характер спора - налоговый спор является разновидностью экономического спора;

2) обязательным субъектом является суд;

3) разрешение налогового спора в строго определенной процессуальной форме.

В-третьих, если налоговый спор связан с осуществлением предпринимательской деятельности, но на момент подачи заявления налогоплательщик утратил статус индивидуального предпринимателя, то такой конфликт подлежит разрешению арбитражным судом.

В-четвертых, в судебных актах Конституционного Суда РФ не должны содержаться новые нормы налогового права, поскольку это приводит к возникновению в судебной практике еще большего количества налоговых споров. Кроме того, обостряется проблема единообразного применения законодательства о налогах и сборах.

В-пятых, административные процедуры являются перспективным способом разрешения налоговых споров. Для большей эффективности данного метода необходимы как детальное нормативное регулирование административных процедур, так и комплекс организационных мер <1>.

<1> Бартунаева Л.Н. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъекта хозяйственной деятельности к ответственности // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Споры с участием фискально-обязанных лиц являются сложной категорией дел и самыми распространенными спорами с участием организаций и предпринимателей <1>. Сложность рассмотрения налоговых споров не в последнюю очередь обусловлена несовершенством и частыми изменениями законодательства о налогах и сборах, а также тем, что еще не сформировались стандарты доказывания по отдельным видам налоговых споров.

<1> См.: Интервью Председателя ВАС РФ А.А. Иванова от 6 февраля 2007 г. // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

В науке налогового права споры в связи с взиманием налогов и сборов классифицируются по различным основаниям. В частности, традиционно налоговые споры разграничиваются по инициирующей их стороне, по предмету, по содержанию требований, по порядку рассмотрения, по подведомственности и по подсудности <1>.

<1> См.: Кучеров И.И. Налоговое право России. М.: ЮрИнфоР, 2006. С. 388.

Налоговые споры можно классифицировать по следующим основаниям:

1. В зависимости от **стороны** - **инициатора спора**:

- споры, возникающие по инициативе налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов. Например, предъявление налогоплательщиками исков в суд о возмещении убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц;

- споры, инициируемые налоговыми органами. Налоговые органы могут взыскать налоговые санкции с лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах;

- споры, инициируемые иными лицами. Иные лица выступают инициаторами налоговых споров в тех случаях, когда они возражают против каких-либо решений или действий налоговых органов, не связанных с уплатой (перечислением) налогов и сборов.

2. **По предмету** все налоговые споры могут быть условно подразделены на две основные категории:

- споры об исполнении фискально-обязанными лицами законодательства о налогах и сборах;
- споры, возникающие из причинения вреда незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

3. **По содержанию требований**, предъявляемых одной из спорящих сторон другой. Наиболее распространенными на практике являются налоговые споры:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, нарушивших законодательство о налогах и сборах;
- о признании недействительными ненормативных актов налоговых органов;
- о возмещении убытков, причиненных незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

4**. По порядку рассмотрения:**

- во внесудебном порядке. В данном случае вышестоящей налоговой инстанцией (вышестоящим должностным лицом) рассматриваются жалобы фискально-обязанных лиц на незаконные акты нижестоящих налоговых органов, на действия или бездействие их должностных лиц;
- в судебном порядке рассматриваются налоговые споры, которые возникают по искам (жалобам), подаваемым фискально-обязанными лицами, налоговыми органами или иными лицами в суды.

Налоговые споры могут быть классифицированы и по иным основаниям в зависимости от целей исследования.

Можно также привести и другие классификации налоговых споров. Например, Г.В. Петрова в целях изучения роли судебных решений в общей системе правовых регуляторов налоговых отношений подразделяет налоговые споры на следующие группы:

1) налоговые споры о характере и уровне административного, инвестиционного, торгового или иного взаимодействия субъектов налоговых отношений;

2) споры об обеспечении единого подхода ко всем налогоплательщикам при расчете типичных расходов;

3) споры об обязательном представлении налоговой декларации;

4) споры, связанные с порядком осуществления налоговых проверок и оформлением их результатов;

5) споры о сроках давности взыскания налоговых санкций;

6) споры в связи с несвоевременным представлением авансовых платежей;

7) споры в связи с неумышленным (ошибочным) занижением налоговой базы налогоплательщиком;

8) споры, вытекающие из коллизий налогового законодательства и законодательства о пенсионном страховании <1>.

<1> См.: Петрова Г.В. Виды налоговых споров в судебной практике и тенденции развития правового регулирования налоговых отношений // Финансовое право. 2004. N 2.

И.В. Цветков предлагает разграничивать налоговые споры на следующие три основные категории:

1) споры по вопросам права - это такие споры, в которых возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом разногласия связаны с различным толкованием и (или) применением отдельных норм материального права (налогового, гражданского и иного законодательства);

2) споры по вопросам факта - это такие споры, в которых возникшие между налогоплательщиком и налоговым органом разногласия связаны с различной оценкой фактических обстоятельств дела, имеющих прямое или косвенное отношение к налогооблагаемой деятельности налогоплательщика;

3) процедурные споры - это споры, в которых налогоплательщик ссылается на допущенные налоговым органом нарушения законодательно установленной процедуры проведения мероприятий налогового контроля и (или) производства по делам о налоговых правонарушениях <1>.

<1> См.: Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. М.: Волтерс Клувер, 2004. С. 2.

В качестве классификации налоговых споров может быть положено отраслевое **институциональное разграничение областей права по группе регулируемых правоотношений**, т.е. по предмету отрасли, подотрасли или института права, с учетом особенностей их взаимосвязи с налоговыми правоотношениями.

В соответствии с этим споры в связи с взиманием налогов и сборов можно разделить на следующие группы:

1) споры по вопросам применения норм налогового права, в том числе споры в связи с привлечением к налоговой ответственности;

2) споры и дела о привлечении к ответственности за несоблюдение законодательства о налогах и сборах, вытекающие из реализации налоговыми и правоохранительными органами полномочий по

контролю за соблюдением российского законодательства (за исключением дел по привлечению к налоговой ответственности);

3) споры по вопросу о конституционности актов законодательства о налогах и сборах;

4) споры, возникающие из реализации налоговыми и правоохранительными органами их полномочий по контролю за соблюдением порядка осуществления предпринимательской или иной хозяйственной или некоммерческой деятельности (например, контроль за соблюдением законодательства о применении контрольно-кассовой техники, защите прав потребителей и др.) <1>.

<1> Назаров В.Н. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

11.2. Способы защиты прав налогоплательщиков

Согласно ст. 45 Конституции РФ каждому гарантируется право "защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом". При этом ст. 35 Конституции РФ устанавливает охрану законом права частной собственности.

В соответствии со ст. 8 НК РФ налог - это 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.

Способом исполнения обязанности по уплате налогов наряду с правосознанием и гражданской позицией являются меры государственного принуждения, установленные ст. ст. 45, 46, 48 НК РФ.

Так, в соответствии со ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах. При этом обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налога досрочно. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога в порядке, предусмотренном п. 2 ст. 45 НК РФ.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется в принудительном порядке путем обращения взыскания на денежные средства на счетах налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в банках (п. 1 ст. 46 НК РФ).

В случае, предусмотренном п. 7 ст. 46 НК РФ, налоговый орган вправе взыскать налог за счет имущества, в том числе за счет наличных денежных средств налогоплательщика (налогового агента) - организации или индивидуального предпринимателя в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, и с учетом сумм, в отношении которых произведено взыскание в соответствии со ст. 46 НК РФ.

На основании всего вышеизложенного можно сделать вывод, что налогоплательщик, являясь собственником своих денежных средств или владея ими на праве хозяйственного ведения или оперативного управления, имеет законное право защищать свою частную собственность, если налоговый орган претендует на большую сумму, чем та, которая, с точки зрения налогоплательщика, предназначена для уплаты налогов.

Причины защиты своих интересов от "посягательств" налоговых органов у налогоплательщика:

- признание недействительным решения налогового органа, не соответствующего законодательству и нарушающего права и законные интересы организаций и граждан;
- признание не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке;
- возврат из бюджета денежных средств, списанных налоговым органом в бесспорном (безакцептном) порядке с нарушением требований законодательства;
- признание незаконными действий (бездействия) должностных лиц налогового органа;
- признание недействительным нормативного акта налогового органа;
- возмещение убытков, причиненных действиями (бездействием) налоговых органов <1>.

<1> Сафарова Е.Ю. Защита прав налогоплательщиков // Юридический справочник руководителя. 2009. N 1.

Способы защиты нарушенных прав могут быть классифицированы по тем же основаниям, что и иски, поскольку являются не чем иным, как предметом иска. Тем более что арбитражное процессуальное

законодательство отошло от такого понятия, как иск, в сфере публично-правовых отношений, чем подчеркнуло особенность рассмотрения этих споров, однако сохранило необходимость отражения в заявлениях заинтересованных лиц конкретного способа защиты нарушенного права (предмета требований, ст. 199 АПК РФ).

Исходя из характера спорных правоотношений можно выделить такие способы защиты нарушенного права, которые направлены исключительно на защиту прав налогоплательщиков. Это позволит выявить специфику рассмотрения таких споров, полноту защиты нарушенных прав налогоплательщиков, определить, какие способы защиты являются приемлемыми в той или иной ситуации, очередность их применения и, соответственно, степень защищенности прав и законных интересов налогоплательщиков <1>.

<1> Гудым В.Н. Классификация способов защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

В юридической литературе предпринимались попытки классифицировать способы защиты прав, которые используются в сфере налоговых правоотношений по такому признаку, как процессуальная цель.

Такую классификацию исков предложили Л.А. Баталова и А.П. Вершинин. Все иски в сфере налоговых правоотношений они разделили на иски "о признании" (например, признание актов недействительными) и "о присуждении" (например, возврат из бюджета денежных средств), отмечая при этом, что "такой вид исков, как преобразовательный, в области налоговых отношений арбитражно-судебной практике малоизвестен". Фактически были классифицированы и сами способы защиты по указанному признаку <1>.

<1> Баталова Л.А., Вершинин А.П. Способы защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде. СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского ун-та, 1997. С. 24 - 25.

Классифицировать иски о признании актов налоговых органов недействительными как иски о признании нельзя, поскольку для исков о признании характерным является то, что "истец просит подтвердить наличие или отсутствие спорного правоотношения, тогда как иск о признании акта недействительным направлен не только на признание наличия или отсутствия спорных правоотношений, но и на прекращение или изменение правоотношений между налогоплательщиком и налоговым органом. В связи с этим такие иски относятся к преобразовательным искам.

В соответствии со ст. 137 НК РФ "Каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия и бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права".

Существует несколько способов защиты налогоплательщиком своих прав, среди которых выделяют:

- административный способ;
- судебный способ;
- способ прокурорского реагирования;
- президентский способ;
- обращение в Конституционный Суд;
- защита прав в международных судах;
- самозащита прав.

В АПК РФ классифицированы способы защиты публичных прав следующим образом:

- признание нормативного акта недействующим (ст. 192 АПК РФ);
- признание ненормативных правовых актов, решений, действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц незаконными или недействительными (ст. 198 АПК РФ);
- взыскание обязательных платежей и санкций (ст. 213 АПК РФ);
- признание не подлежащим исполнению исполнительного или иного документа, по которому взыскание производится в бесспорном (безакцептном) порядке (ст. 172 АПК РФ);
- взыскание обязательных платежей (ст. 212 АПК РФ).

К недостаткам данной классификации можно отнести то, что в ней не нашли места такие способы защиты права, как зачет излишне уплаченной суммы или возврат излишне взысканной суммы налога или сбора, несмотря на то что данные способы защиты прямо предусмотрены в налоговом законодательстве (ст. ст. 78, 79 НК РФ).

Так, в соответствии со ст. 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога подлежит зачету в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам за налоговые правонарушения либо возврату

налогоплательщику в порядке, предусмотренном настоящей статьей. Зачет сумм излишне уплаченных федеральных налогов и сборов, региональных и местных налогов производится по соответствующим видам налогов и сборов, а также по пеням, начисленным по соответствующим налогам и сборам.

Сумма излишне взысканного налога подлежит возврату налогоплательщику в порядке, предусмотренном ст. 79 НК РФ.

Возврат налогоплательщику суммы излишне взысканного налога при наличии у него недоимки по иным налогам соответствующего вида или задолженности по соответствующим пеням, а также штрафам, подлежащим взысканию в случаях, предусмотренных НК РФ, производится только после зачета этой суммы в счет погашения указанной недоимки (задолженности) в соответствии со ст. 78 НК РФ (п. 1 ст. 79 НК РФ).

Можно разделить все способы защиты права на три группы:

1) первая группа - способы защиты права, направленные на изменение, прекращение правоотношений, возникающих между налоговым органом и налогоплательщиком (требования об оспаривании);

2) вторая группа - способы, направленные на понуждение совершить определенные действия или принять соответствующие акты, тем самым восстановить нарушенные права налогоплательщика (требования о понуждении);

3) третья группа - те способы защиты права, которые направлены на установление наличия или отсутствия спорных правоотношений (требования об установлении) <1>.

<1> Гудым В.Н. Классификация способов защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Процессуальные вопросы защиты прав налогоплательщика.

Заявитель обратился в Конституционный Суд РФ с ходатайством о разъяснении Определения Конституционного Суда РФ от 23.06.2009 N 833-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы заявителя на нарушение его конституционных прав ст. 214.1 НК РФ".

Как указал Конституционный Суд РФ, отказывая в принятии ходатайства заявителя к рассмотрению, Определение Конституционного Суда РФ от 23.06.2009 N 833-О-О касалось только проверки соответствия поданной жалобы ст. ст. 96, 97 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" и каких-либо неясностей не содержит. Мотивы, по которым эта жалоба была признана не отвечающей критериям допустимости, изложены в указанном Определении. В каких-либо дополнительных разъяснениях выводы, к которым пришел Конституционный Суд РФ, не нуждаются. Кроме того, заявитель, формально требуя разъяснить названное Определение, фактически настаивает на его отмене. Между тем в соответствии со ст. 79 Федерального конституционного закона "О Конституционном Суде Российской Федерации" решения Конституционного Суда РФ окончательны и обжалованию не подлежат <1>.

<1> Определение Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2010 г. N 235-О-Р "Об отказе в принятии к рассмотрению ходатайства гражданина Калинова Святослава Аркадьевича о разъяснении Определения Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2009 года N 833-О-О". Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

11.3. Административный способ защиты прав налогоплательщиков

Административный способ защиты прав налогоплательщиков - это возможность обжаловать ненормативный акт налогового органа, а также его действия или бездействие в вышестоящий налоговый орган в соответствии с правилами, установленными ст. 138 НК РФ.

Административный способ можно подразделить на **апелляционный** и **простой** порядок обжалования.

Апелляционный порядок обжалования регулируется ст. ст. 101.2, 139 НК РФ. На решение налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения до того момента, как это решение вступит в силу, может быть подана апелляционная жалоба в течение десяти дней с момента вынесения такого решения. Апелляционная жалоба на решение налогового органа должна быть подана в налоговый орган, вынесший решение. В свою очередь, данный налоговый орган в течение трех дней должен направить данную жалобу в вышестоящую инспекцию со всеми прилагающимися документами.

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.

Апелляционная жалоба на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения подается до момента вступления в силу обжалуемого решения.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы вышестоящий налоговый орган согласно ст. 140 НК РФ имеет право:

- оставить решение нижестоящей налоговой инстанции без изменений, а жалобу - без удовлетворения;

- отменить или изменить решение нижестоящей инспекции полностью или в части и принять новое решение по существу вопроса;

- отменить решение и прекратить производство по делу.

При **простом порядке обжалования** решения налогового органа по истечении 10 дней с даты его принятия, т.е. после вступления решения налогового органа в законную силу, жалоба преобразуется в простую и может быть подана в вышестоящий налоговый орган в течение года (п. 2 ст. 139 НК РФ).

Срок подачи такой жалобы составляет три месяца с момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав (п. 2 ст. 139 НК РФ). Так, в случае если фирма узнала, что ее права нарушены, то в течение трех месяцев она может обратиться с жалобой, но только в том случае, если эти три месяца и сам факт обнаружения укладываются в рамки одного года с даты вынесения решения.

В соответствии с п. 2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения простой жалобы могут быть приняты следующие решения:

1) оставить жалобу без удовлетворения;

2) отменить акт налогового органа;

3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;

4) изменить решение или вынести новое решение;

5) если речь идет о бездействии налоговой инстанции в целом или одного из чиновников, то вышестоящая налоговая инстанция или вышестоящий чиновник могут принять решение по существу, т.е. поработать за того, кто бездействует.

Таким образом, для того, чтобы принять решение по жалобе, у вышестоящей инстанции есть один месяц со дня ее получения, но в случае необходимости (п. 3 ст. 140 НК РФ - в случае если нижестоящий налоговый орган не представил необходимых документов) этот срок может быть продлен. Время, которое можно потратить на запрос этих бумаг, не должно превышать 15 дней. Таким образом, для того, чтобы разобраться в жалобе, у вышестоящего налогового органа имеется 45 дней. После принятия соответствующего решения по жалобе заявитель должен быть извещен в течение трех дней в письменной форме.

В последнее время именно административный порядок защиты прав налогоплательщиков стал одной из ключевых тем обсуждения среди специалистов в области налогообложения. Дело в том, что с 1 января 2009 г. в силу вступили поправки к НК РФ:

"Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящий налоговый орган. В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу" (п. 5 ст. 101.2 НК РФ).

Ранее в отношении досудебного обжалования действовала норма п. 1 ст. 138 НК РФ, которая не исключала одновременного обжалования решения в налоговый орган и в суд. Следовательно, налогоплательщик мог пренебречь жалобой в вышестоящий налоговый орган, если считал его неэффективным.

Необходимо обратить внимание, что указанные изменения в НК РФ относятся только к обжалованию **решений налоговых органов**, к действиям или бездействию они отношений не имеют. Следовательно, у налогоплательщика по-прежнему есть шанс сразу обратиться в суд, не тратя времени на жалобу. Например, налоговым органом принято решение об отказе в налоговых вычетах. В данном случае можно обжаловать как само решение, так и оспорить действия налоговой инспекции по невозврату или незачету.

Обжалованию подлежат следующие виды нормативных актов:

- решения о доначислении налога и пени, предусмотренные п. 3 ст. 40 НК РФ;

- решения о взыскании налога, сбора, а также пеней за счет денежных средств, находящихся на счетах организации-налогоплательщика (налогового агента) в кредитной организации, предусмотренные п. п. 2 - 6 ст. 46 НК РФ;

- инкассовые поручения (распоряжения) о таком списании налога, сбора, а также пеней со счетов налогоплательщиков в банке, предусмотренные ст. 46 НК РФ;

- решения налогового органа об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога

(п. 6 ст. 64 НК РФ);

- решения налогового органа о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ);

- решения об аресте имущества налогоплательщика как способе обеспечения исполнения налоговой обязанности (ст. 77 НК РФ);

- решения (постановления) налогового органа о доначислении суммы налога и пени, когда при контроле за полнотой исчисления налога налоговый орган усомнился в правильности применения налогоплательщиком цены сделки (п. 3 ст. 40 НК РФ);

- акты о совершении лицом, не являющимся налогоплательщиком, налоговым агентом, нарушений законодательства о налогах и сборах (п. 1 ст. 101, п. 8 ст. 101.1 НК РФ);

- решения, принятые вышестоящими налоговыми органами по итогам рассмотрения первичных жалоб, и т.д.

Порядок и сроки обращения в вышестоящий налоговый орган или к вышестоящему должностному лицу изложены в ст. ст. 139 и 101.2 НК РФ.

Административное обжалование решений налоговых органов.

По мнению ИФНС, поскольку налогоплательщик не обжаловал решение об отказе в возмещении налога на добавленную стоимость в порядке досудебного урегулирования спора в УФНС, его заявление в суд о признании ненормативных актов недействительными должно быть оставлено без рассмотрения.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС правомерной, в судебном порядке решения (как не вступившие, так и вступившие в законную силу) могут быть обжалованы только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе. Досудебный порядок обжалования, установленный в ст. 101.2 НК РФ, применяется также к решениям по итогам налоговой проверки, связанной с разрешением вопроса о возмещении налога на добавленную стоимость. Иное системное толкование приведенных норм придаст положениям п. 5 ст. 101.2 и ст. 176 НК РФ смысл, расходящийся с их содержанием <1>.

<1> Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17 мая 2010 г. по делу N А43-22035/2009. Заявление о признании недействительными и об отмене решений налогового органа об отказе в возмещении уплаченных сумм налога на добавленную стоимость оставлено без рассмотрения, поскольку заявителем не соблюден досудебный порядок урегулирования спора. Примечание к документу: Определением ВАС РФ от 7 сентября 2010 г. N ВАС-11761/10 отказано в передаче дела N А43-22035/2009 в Президиум ВАС РФ для пересмотра в порядке надзора данного Постановления. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

11.4. Судебный способ защиты прав налогоплательщиков

После того как досудебная стадия пройдена или если налоговый спор имеет своим предметом действие или бездействие чиновников, налогоплательщик может переходить к следующей стадии - судебному спору. Данное право предоставлено ему ст. ст. 137, 138 НК РФ. Выбор "вида" суда в данном случае зависит от личности налогоплательщика. Если он юридическое лицо, то обращаться надо в арбитражный суд, если физическое - то в суд общей юрисдикции.

Судебный способ защиты начинается с написания заявления об обжаловании решений, действий (бездействия) налогового органа в суд.

Жалобы (исковые заявления) 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.

В случае если данное заявление (жалоба) подано юридическим лицом, то оно рассматривается арбитражным судом в соответствии с правилами гл. 24 АПК РФ, посвященной рассмотрению дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц.

В ст. 199 АПК РФ изложены требования к заявлению о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

Заявление должно соответствовать правилам, предусмотренным ч. 1, п. п. 1, 2, 10 ч. 2, ч. 3 ст. 125 АПК РФ:

- подано в арбитражный суд в письменной форме;
- подписано истцом или его представителем;
- в нем должно быть указано название арбитражного суда, в который подается иск;
- в нем должны быть указаны наименование истца, его местонахождение;
- перечень прилагаемых документов;
- истец обязан направить заказным письмом с уведомлением о вручении копии искового заявления всем лицам, участвующим в деле, а также копии прилагаемых документов, в случае их отсутствия <1>.

<1> Сафарова Е.Ю. Защита прав налогоплательщиков // Юридический справочник руководителя. 2009. N 1.

Заявление должно содержать следующие сведения:

1) наименование органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемое действие (бездействие);

2) название, номер, дата принятия оспариваемого акта, решения, время совершения действия;

3) права и законные интересы, которые, по мнению заявителя, нарушаются оспариваемым актом, решением или действием (бездействием);

4) законы и иные нормативные правовые акты, которым, по мнению заявителя, не соответствуют оспариваемый акт, решение и действие (бездействие);

5) требование заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

В соответствии со ст. 126 АПК РФ к данному заявлению должны быть приложены следующие документы:

1) уведомление о вручении или иные документы, подтверждающие направление другим лицам, участвующим в деле, копий искового заявления и приложенных к нему документов, которые у других лиц отсутствуют. Время отправки ограничено только тем, что оно должно предшествовать или совпадать с временем направления искового заявления в суд;

2) документ, подтверждающий уплату государственной пошлины в установленном порядке и размере, или право на получение льготы по уплате государственной пошлины либо ходатайство о предоставлении отсрочки, рассрочки, об уменьшении государственной пошлины;

3) документы, подтверждающие обстоятельства, на которых истец основывает свои требования. В данном случае это, во-первых, сам оспариваемый акт, а во-вторых, например, документы, подтверждающие ваше право на зачет или возврат, т.е. те документы, которые вы налоговой уже показывали, но действия они не возымели;

4) копии свидетельства о государственной регистрации в качестве юридического лица или индивидуального предпринимателя;

5) доверенность или иные документы, подтверждающие полномочия на подписание искового заявления (например, выписка из приказа о назначении генерального директора);

6) копии определения арбитражного суда об обеспечении имущественных интересов до предъявления иска (если оно, конечно, есть);

7) документы, подтверждающие соблюдение истцом претензионного или иного досудебного порядка, если он предусмотрен федеральным законом или договором.

С 1 января 2009 г. по некоторым спорным вопросам налогоплательщику необходимо обращаться сначала в вышестоящие налоговые органы, а потом уже в суд.

В соответствии с п. 4 ст. 198 АПК РФ предусмотрен трехмесячный срок для обращения с заявлением в арбитражный суд о признании ненормативных правовых актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными. Этот срок является процессуальным, соответственно, если он пропущен по уважительной причине, то может быть продлен в соответствии со ст. 117 АПК РФ. Для этого необходимо подать вместе с исковым заявлением ходатайство о восстановлении срока.

В соответствии со ст. 200 АПК РФ данное заявление рассматривается судьей единолично, в срок, не превышающий двух месяцев с момента поступления этого документа в суд, включая время, затраченное на подготовку.

По итогам рассмотрения дела арбитражный суд в соответствии со ст. 201 АПК РФ может:

- признать оспариваемый акт недействительным или решение незаконным полностью или в части и установить обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов истца;

- признать оспариваемые действия (бездействие) незаконными и установить обязанность соответствующих должностных лиц совершить определенные действия, принять решения или каким-либо иным образом устранить допущенные нарушения прав и законных интересов истца в установленный судом срок;

- отказать в удовлетворении требований заявителя полностью или в части.

В случае если заявление об обжаловании решения, действий (бездействия) налоговых органов подает физическое лицо, то применяются правила подраздела III раздела II ГПК РФ, в порядке производства, вытекающего из публичных правоотношений.

В соответствии со ст. 246 ГПК РФ дела, возникающие из публичных правоотношений, рассматриваются и разрешаются судьей единолично, а в случаях, предусмотренных Федеральным законом, коллегиально по общим правилам искового производства с особенностями, установленными гл. 23 - 26.2 ГПК РФ и другими федеральными законами.

В заявлении должно быть указано, какие решения, действия (бездействие) следует признать

незаконными, какие права и свободы заявителя нарушены этими решениями, действиями (бездействием).

Необходимо также отметить, что в соответствии с правилами ст. 250 ГПК РФ после вступления в законную силу решения суда по делу, возникающему из публичных правоотношений, лица, участвующие в деле, а также иные лица не могут заявлять в суде те же требования и по тем же основаниям.

Освобождение от налоговой ответственности в связи с отсутствием вины (подп. 2 ст. 109 НК РФ, ст. 111 НК РФ).

По мнению ИФНС, единовременные выплаты в пользу работников при уходе в ежегодный оплачиваемый отпуск, производимые на основании коллективного договора, не могут признаваться материальной помощью, в связи с чем подлежат учету при исчислении единого социального налога.

По мнению налогоплательщика, спорные выплаты не входят в систему оплаты труда и, следовательно, подлежат квалификации как материальная помощь. Суммы материальной помощи согласно п. 23 ст. 270 НК РФ относятся к расходам, не учитываемым при исчислении налога на прибыль.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, признавая позицию ИФНС обоснованной, спорные выплаты не отвечают критериям, предусмотренным п. 23 ст. 270 НК РФ. Данные выплаты входят в установленную систему оплаты труда, являются обоснованными и направленными на осуществление деятельности, приносящий доход, подлежат включению в состав расходов при исчислении налога на прибыль и, следовательно, учету при исчислении единого социального налога. Вместе с тем при оценке спорных выплат налогоплательщик руководствовался письмами Минфина от 18 августа 2006 г. N 03-03-04/1/637 , от 16 апреля 2007 г. N 03-04-06-02/75, от 7 мая 2009 г. N 03-03-06/1/309, что исключает его вину в совершении налогового правонарушения, в связи с чем он не может быть привлечен к налоговой ответственности <1>.

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 30 ноября 2010 г. N ВАС-4350/10.

Практические задания

1. Раскройте классификацию и особенности налоговых споров.
2. Охарактеризуйте способы защиты прав налогоплательщиков.

Тестовые задания

1. Среди признаков налогового спора как материального отношения с возможным будущим рассмотрением в арбитражном суде можно выделить:

а) субъектный состав, содержание налогового спора, неразрешенность конфликта;
б) субъектный состав и объект налогового спора;
в) субъектный состав, содержание налогового спора.

2. К признакам налогового спора как процессуального отношения относятся:

а) характер спора и разрешение налогового спора в строго определенной процессуальной форме;
б) обязательным субъектом является суд; разрешение налогового спора в строго определенной процессуальной форме;
в) разрешение налогового спора в строго определенной процессуальной форме; характер спора; обязательным субъектом является суд.

3. Если налоговый спор связан с осуществлением предпринимательской деятельности, но на момент подачи заявления налогоплательщик утратил статус индивидуального предпринимателя, то такой конфликт подлежит разрешению:

а) судом общей юрисдикции;
б) арбитражным судом;
в) конституционным судом.

4. Судебный способ защиты начинается:

а) с рассмотрения дела мировым судьей;
б) с написания заявления об обжаловании решений, действий (бездействия) налогового органа в суд;
в) с вынесения мировым судьей определения о возбуждении гражданского дела в суде первой инстанции.

5. В соответствии с п. 2 ст. 140 НК РФ по итогам рассмотрения простой жалобы могут быть приняты следующие решения:

а) отменить акт налогового органа; отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении; изменить решение или вынести новое решение; если речь идет о бездействии налогового органа в целом или одного из должностных лиц, то вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо могут принять решение по существу;

б) если речь идет о бездействии налогового органа в целом или одного из должностных лиц, то вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо могут принять решение по существу;

в) отменить акт налогового органа; отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении.

Контрольные вопросы

1. Что представляют собой налоговые споры?
2. Каковы способы защиты прав налогоплательщиков?
3. В чем состоят особенности административного способа защиты прав налогоплательщиков?
4. В чем заключаются особенности судебного способа защиты прав налогоплательщиков?

Глава 12. МЕЖДУНАРОДНЫЕ АСПЕКТЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

12.1. Налоговая юрисдикция государств

Налоговая юрисдикция представляет собой территорию, на которой действуют самостоятельные налоговые законы.

Во многих государствах существуют налоговые правила, регулирующие налоговый режим для работающих за границей резидентов и действующих в данном государстве иностранных лиц. И хотя налоговые системы в разных странах неодинаковы, между ними необходимо сходство и принципиальное взаимопонимание.

Страна может потребовать, чтобы весь доход, получаемый налогоплательщиком, подлежал налогообложению вследствие его юридической связи с этой страной (юрисдикция на основании гражданства). Помимо этого, налогоплательщик должен участвовать в расходах на управление страной, обеспечивающей получение дохода (юрисдикция на основании территориальности). Именно поэтому возникает возможность двойного налогообложения <1>.

<1> Евстигнеев Е.Н. Налоги, налогообложение и налоговое законодательство. СПб.: Питер, 2001.

В международном сотрудничестве в налоговой сфере общепринято выделять две основные цели:
- устранение двойного налогообложения;
- устранение дискриминации налогоплательщиков.

В качестве дополнительных целей рассматриваются:
- гармонизация налоговых систем и налоговой политики;
- унификация фискальной политики и налогового законодательства;
- разрешение проблем двойного налогообложения;
- предотвращение уклонения от налогообложения;
- избежание дискриминации налогоплательщиков-нерезидентов;
- гармонизация налогообложения инвестиционной деятельности.

В настоящее время Российская Федерация является участником большого числа международных налоговых соглашений.

Классификация международных налоговых соглашений.

1. **Первая группа - соглашения о развитии интеграции в экономической деятельности и унификации налогообложения:**

а) соглашения о развитии интеграции:

- Соглашение о создании зоны свободной торговли <1> (1994). Данное соглашение содержит обязательства не облагать происходящие с таможенной территории других государств-участников товары налогами и сборами в размере, превышающем их уровень для национальных товаров. В данном договоре государства-участники договорились не применять таможенные пошлины, налоги и сборы, имеющие эквивалентное действие, а также количественные ограничения на ввоз и (или) вывоз товаров, происходящих с их таможенной территории и предназначенных для таможенной территории других стран-участниц;

<1> Бюллетень международных договоров. 1994. N 9.

- Соглашение о товарообороте и производственной кооперации в области машиностроения на взаимоувязанной основе <1> (1994). По данному соглашению исключается налогообложение поставок сырья, материалов, комплектующих изделий и готовой машиностроительной продукции на взаимоувязанной основе;

<1> Бюллетень международных договоров. 1995. N 7.

- Соглашение об общих условиях и механизме поддержки развития государственной кооперации предприятий и отраслей государств - участников СНГ <1> (1993). По данному соглашению государства-участники договорились не применять ввозные и вывозные пошлины, налоги, акцизы и количественные ограничения в отношении товаров, поставляемых по кооперации, в рамках таможенных режимов переработки;

<1> Бюллетень международных договоров. 1994. N 12.

б) соглашения об унификации налогообложения:

- Соглашение между Государственным налоговым комитетом Республики Беларусь, Налоговым комитетом Министерства финансов Республики Казахстан, государственной налоговой инспекцией Министерства финансов Кыргызской Республики и ГНС России об унификации методологии налогообложения (1998). Данное соглашение закрепляет принципы унификации методологии налогообложения;

- Соглашение о создании унифицированного налогового законодательства и проведении единой налоговой политики Союзного государства (2000). Заключено между Правительством Российской Федерации и Правительством Республики Беларусь. По данному соглашению основополагающими элементами унифицированного законодательства объявлены: единые принципы и правила налогообложения; единый перечень основных налогов; единые права и обязанности налогоплательщиков на территории Союзного государства; единые термины и понятия. При этом конечной целью унификации налогового законодательства и проведения единой налоговой политики считается принятие Налогового кодекса Союзного государства. С российской стороны исполнение Соглашения возложено на Министерство финансов Российской Федерации.

2. **Вторая группа: соглашения о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле.** Такими соглашениями устанавливаются следующие принципы взимания косвенных налогов при осуществлении внешнеторговых операций между хозяйствующими субъектами государств-участников.

Под косвенными налогами в указанных договорах понимаются НДС и акцизы. Нулевая ставка - ставка косвенных налогов на товары (услуги), равная нулю процентов. Это равнозначно освобождению от налогообложения и возмещению НДС и акцизов по материальным ресурсам, использованным при производстве и реализации товаров (оказании услуг), и означает для налогоплательщика право на зачет уплаченных налогов в счет предстоящих платежей или их возмещение (см., например, Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Армения о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле 2000 г.). Страна назначения - государство, на таможенную территорию которого товары ввозятся для потребления, а хозяйствующие субъекты - налогоплательщики государств - участников соответствующего договора.

Товары, вывозимые с таможенной территории одного государства и ввозимые на территорию другого государства-участника, облагаются косвенными налогами по нулевой ставке (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Кыргызской Республики о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле 2000 г.).

Товары, ввозимые на таможенную территорию государства и вывозимые с таможенной территории государства, облагаются косвенными налогами в стране назначения в соответствии с ее национальным законодательством;

- Соглашение о принципах взимания косвенных налогов во взаимной торговле (2000). По данному Соглашению между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан услуги облагаются косвенными налогами в соответствии с законодательством государств, за исключением услуг:

а) по транспортировке и обслуживанию товаров, вывозимых с таможенной территории государства на таможенную территорию другого государства, включая услуги по экспедированию, погрузке, разгрузке и перегрузке;

б) по транспортировке и обслуживанию транзитных товаров при условии, что пункты отправления или назначения товаров расположены на территории государств-участников, включая услуги по экспедированию, погрузке, разгрузке и перегрузке;

в) по перевозке пассажиров и багажа с таможенной территории одного государства на таможенную территорию другого государства в прямом и обратном направлении.

Указанные услуги облагаются НДС по нулевой ставке в государстве, налогоплательщики которого оказывают такие услуги при подтверждении факта их оказания в соответствующем порядке.

В целях осуществления контроля за перемещением товаров, ведения учета и обмена информацией используется Товарная номенклатура внешнеэкономической деятельности Содружества Независимых Государств (ТН ВЭД СНГ) (Соглашение между Правительством РФ и Правительством Азербайджанской Республики о принципах взимания косвенных налогов по взаимной торговле 2000 г.).

Косвенные налоги на товары, ввозимые на таможенные территории государств-участников, взимают таможенные органы страны назначения или ее налоговые органы.

Белоруссия, Казахстан, Кыргызстан, Россия, Таджикистан заключили в 2002 г. Соглашение о таможенном налоговом контроле за производством и оборотом этилового спирта, алкогольной, спиртосодержащей и табачной продукции на территории стран - членов ЕврАзЭС.

В соответствии с Соглашением был произведен обмен реестрами предприятий, производящих этиловый спирт, алкогольную, спиртосодержащую и табачную продукцию, а также участников внешнеэкономической деятельности, осуществляющих их ввоз/вывоз и транзитное перемещение. Государства-участники определили перечень пограничных пунктов пропуска, через которые осуществляется ввоз/вывоз указанных товаров. Налоговые и таможенные органы определили перечень и объемы необходимой информации по их производству и обороту.

3. **Третья группа. Международные договоры об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов**.

В настоящее время Российская Федерация является участником нескольких десятков такого рода соглашений. Их положения в принципе похожи и в Российской Федерации применяются к следующим налогам:

- налог на прибыль предприятий и организаций;
- налог на имущество предприятий;
- налог на доходы физических лиц;
- налог на имущество физических лиц.

К таким соглашениям относятся:

- Соглашение об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы между Правительством РФ и Правительством Демократической Республики Шри-Ланка <1>;

<1> Бюллетень международных договоров. 2007. N 11.

- Соглашение об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы между Правительством РФ и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов <1>;

<1> Бюллетень международных договоров. 2008. N 11.

- Соглашение об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы; Конвенция между Правительством РФ и Правительством Греческой Республики <1>;

<1> Бюллетень международных договоров. 2008. N 5.

- Соглашение об избежании двойного налогообложения и уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал от 26 июня 2000 г.

Указанные соглашения применяются к налогам на доходы и имущество, взимаемым на всех уровнях в договаривающихся государствах, независимо от способа их взимания. Налогами на доходы и имущество считаются все налоги, взимаемые с общей суммы доходов, общей стоимости имущества или с отдельных элементов доходов или имущества, включая налоги на доходы от отчуждения движимого или недвижимого имущества, налоги на общую сумму заработной платы, выплачиваемой предприятиями, а также налоги на прирост стоимости имущества.

4. **Четвертая группа. Соглашения, касающиеся налогообложения транспортных средств и доходов от международных перевозок Российской Федерации:**

а) Конвенция о налоговом режиме иностранных автомашин (1931). Автомобили, зарегистрированные на территории государств-участников, на основании данной Конвенции освобождаются при определенных условиях от налогов или пошлин, которыми облагаются передвижение или владение автомобилями. Это освобождение не распространяется на потребительские налоги и пошлины. Конвенция не распространяется на средства передвижения, служащие для перевозки за плату пассажиров, а также средства передвижения, предназначенные для перевозки товаров;

б) Соглашение о взаимном освобождении от налогообложения дорожных транспортных средств, участвующих в международном сообщении (1980), между Правительством СССР и Правительством ФРГ. По данному Соглашению транспортные средства, зарегистрированные в одном из государств-участников и ввозимые для временного нахождения на территорию, освобождаются при определенных условиях от налогов на транспортные средства.

К международным договорам об устранении двойного налогообложения в области воздушного и морского транспорта относятся:

а) Соглашение о взаимном освобождении авиапредприятий и их персонала от налогообложения и взносов на социальное страхование (1972) между Правительством СССР и Правительством Финляндской Республики. По данному соглашению финляндские авиапредприятия освобождаются в России от всех налогов на имущество, находящееся в РФ;

б) Соглашение об освобождении от двойного налогообложения в области морского судоходства (1975) между Правительством СССР и Правительством Итальянской Республики. По данному Соглашению осуществление морского судоходства распространяется на профессиональную деятельность по перевозке морским путем людей, животных, груза и почты, осуществляемую собственниками, арендаторами, фрахтователями и судовладельцами, включая продажу транспортных документов, и предоставление услуг, связанных с такой же перевозкой. Итальянские предприятия в РФ освобождаются:

- от налогов на доходы, которые будут ими получены в результате осуществления морского судоходства между РФ, Италией и другими странами под итальянским флагом, а также от всех других налогов на вышеуказанные доходы, взимаемые в РФ;
- от всех налогов на имущество, относящееся к проведению указанной деятельности.

5. **Пятая группа. Соглашения о сотрудничестве в борьбе с нарушениями налогового законодательства.**

Указанные соглашения делятся на две большие подгруппы:

а) соглашения, по которым компетентным органом является МНС России (согласно административной реформе 2004 г. - Федеральная налоговая служба).

В указанных соглашениях нарушение налогового законодательства трактуется как противоправное действие или бездействие, которое выражается в неисполнении либо ненадлежащем исполнении налогоплательщиком обязательств перед бюджетом, за которое установлена юридическая ответственность. Например, Соглашением между Правительством РФ и Правительством Украины о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (1997) предусматривается оказание содействия:

- в предотвращении и пресечении нарушений налогового законодательства;
- в предоставлении информации о соблюдении налогового законодательства юридическими и физическими лицами;
- в предоставлении информации о национальных налоговых системах и текущих изменениях налогового законодательства;
- в создании и функционировании компьютерных систем, обеспечивающих работу налоговых органов;
- в организации работы с налогоплательщиками и налоговыми органами, включая разработку методических рекомендаций по обеспечению контроля за соблюдением налогового законодательства;
- в области обучения кадров и обмена специалистами;
- в иных вопросах, которые требуют совместных действий;
- Соглашение о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (1996) между Правительством РФ и Правительством Республики Таджикистан;
- Соглашение о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства (1998) между Правительством РФ и Правительством Республики Казахстан и др.

Предусматриваются достаточно строгие меры по соблюдению конфиденциальности. Полученная в соответствии с договорами информация, касающаяся конкретных налогоплательщиков, является конфиденциальной и обеспечивается режимом защиты в соответствии с национальным законодательством и требованиями запрашиваемого налогового органа. Эта информация может быть использована только в целях, предусмотренных договором, в том числе для административного или судебного разбирательства;

б) Соглашения, по которым компетентным органом является МВД России (ранее - ФСНП РФ);

- Соглашение о взаимной помощи в области борьбы с нарушениями налогового законодательства (1997) между Правительством РФ и Правительством Королевства Швеция. Так, ст. 7 предусматривает такую форму сотрудничества, как расследования. По получении запроса проводятся "официальные расследования в отношении действий, которые противоречат или могут противоречить законодательству. Результаты такого расследования передаются запрашиваемому органу. Такие расследования проводятся в соответствии с законодательством государства запрашиваемой

Договаривающейся Стороны. Запрашиваемый орган проводит расследование так, как если бы он действовал от своего собственного имени. Запрашиваемый орган может разрешить официальным лицам запрашивающей Стороны присутствовать при таких расследованиях".

На основании ст. 8 Соглашения со Швецией по запросу компетентный орган может уполномочить своих сотрудников выступить в качестве экспертов и свидетелей в судах или иных органах другой стороны.

6. В **шестую группу** входят иные соглашения, в которых имеются налоговые нормы.

В числе этих договоров соглашения о гарантиях инвестиций, соглашения о поощрении и защите авторских и смежных прав, конвенции о правовом положении дипломатических, консульских и иных представительств, пользующихся налоговым иммунитетом. Указанные соглашения содержат отдельные нормы по налоговым вопросам.

Первый договор об избежании двойного налогообложения.

Одним из первых международно-правовых актов, устраняющих двойное налогообложение, стал германо-шведский договор 1928 г. <1>.

<1> См.: Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993. С. 77 - 80.

12.2. Особенности налогообложения прибыли иностранных организаций от деятельности в России. Постоянное представительство иностранной организации

Иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории Российской Федерации, можно подразделить на:

- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность на территории РФ без образования иностранного представительства;
- постоянные представительства иностранных организаций.

Деятельность, не приводящая к образованию постоянного представительства, - это деятельность подготовительного и вспомогательного характера по созданию отделения (п. 4 ст. 306 НК РФ).

К подготовительной и вспомогательной деятельности относятся:

- использование сооружений исключительно для целей хранения, демонстрации и (или) поставки товаров, принадлежащих иностранной организации, до начала поставки;
- содержание запаса товаров, принадлежащих иностранной организации, исключительно для целей их хранения, демонстрации и (или) поставки до начала поставки;
- содержание запаса товаров, принадлежащих иностранной организации, исключительно для целей переработки другим лицом;
- содержание постоянного места деятельности исключительно для целей закупки товаров иностранной организацией;
- содержание постоянного места деятельности исключительно для сбора и (или) распространения информации, маркетинга, рекламы или изучения рынка товаров (работ, услуг), реализуемых иностранной организацией, если такая деятельность не является основной (обычной) деятельностью этой организации;
- содержание постоянного места деятельности исключительно для целей простого подписания контрактов от имени данной организации, если подписание контрактов происходит в соответствии с детальными письменными инструкциями иностранной организации.

Если обособленное подразделение иностранного юридического лица ведет не предпринимательскую, а подготовительно-вспомогательную деятельность, все получаемые им денежные средства от головной организации на его содержание не являются объектом налогообложения. Такие денежные средства могут быть использованы обособленным подразделением на оплату:

- представительских расходов;
- канцелярских товаров;
- услуг связи, банков, содержания помещения (собственного или арендуемого) и других общехозяйственных расходов.

В соответствии со ст. 284 НК РФ полученные иностранной организацией доходы облагаются налогом по ставке 20%.

В соответствии с п. 3 ст. 307 НК РФ если в отношении деятельности иностранной организации не предусмотрено получение вознаграждения, налоговая база определяется в размере 20% от суммы расходов этого постоянного представительства, связанных с такой деятельностью.

Объектом налогообложения иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, признается:

- доход, полученный иностранной организацией в результате осуществления деятельности на территории Российской Федерации через ее постоянное представительство, уменьшенный на величину произведенных постоянным представительством расходов (прибыль);

- доходы иностранной организации от владения, пользования и (или) распоряжения имуществом ее постоянного представительства в Российской Федерации за вычетом расходов, связанных с получением таких доходов;

- другие доходы от источников в Российской Федерации, указанные в п. 1 ст. 309 НК РФ, относящиеся к постоянному представительству.

В соответствии со ст. 246 иностранные организации, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации, являются плательщиками налога на прибыль.

В соответствии с п. 2 ст. 306 НК РФ под постоянным представительством иностранной организации в Российской Федерации для целей налогообложения понимается филиал, представительство, отделение, бюро, контора, агентство, любое другое обособленное подразделение или иное место деятельности этой организации (далее - отделение), через которое организация регулярно осуществляет предпринимательскую деятельность на территории Российской Федерации.

Открытие и регистрация филиала, представительства или любого другого обособленного подразделения, в том числе аккредитация иностранной организации на территории Российской Федерации, еще не образует постоянного представительства. Термин "постоянное представительство" используется исключительно для определения налогового статуса иностранной организации. Как установлено п. 3 ст. 306 НК РФ, постоянное представительство иностранной организации считается образованным с начала регулярного осуществления предпринимательской деятельности через ее отделение и прекращает существование с момента прекращения такой деятельности.

Налогообложение предпринимательской деятельности иностранных организаций на территории Российской Федерации, осуществляемой через постоянные представительства, аналогично налогообложению российских организаций, и расчет налоговой базы постоянных представительств определяется ст. 274 НК РФ.

Доходами признаются любые средства, получаемые обособленным подразделением иностранного юридического лица на территории Российской Федерации. Согласно ст. 248 НК РФ доходы подразделяются на доходы от реализации товаров (работ, услуг) и внереализационные доходы.

В соответствии со ст. 249 НК РФ доходом от реализации признается выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, а также имущества и имущественных прав.

К **внереализационным доходам** относятся:

- доходы от долевого участия в других организациях (дивиденды);

- проценты, полученные по договорам займа, кредита, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам;

- доходы от сдачи имущества в аренду;

- доходы в виде безвозмездно полученного имущества;

- положительная курсовая или суммовая разница;

- другие доходы, поименованные в ст. 250 НК РФ.

Доходы от реализации и внереализационные доходы при ведении коммерческой деятельности принимаются для целей налогообложения с учетом положений ст. 40 НК РФ.

Доходы, не учитываемые иностранной организацией при определении налоговой базы, перечислены в ст. 251 НК РФ. Следует обратить внимание, что перечень данных доходов является закрытым.

Полученные доходы уменьшаются на произведенные иностранной организацией расходы (за исключением расходов, указанных в ст. 270 НК РФ), которые также подразделяются на расходы, связанные с производством и реализацией товаров (работ, услуг), и внереализационные расходы (ст. 252 НК РФ).

Учитываемые при исчислении налоговой базы расходы должны удовлетворять одновременно как минимум трем условиям, т.е. они должны быть:

- экономически оправданны;

- документально подтверждены;

- связаны с деятельностью, направленной на получение доходов.

Документально подтвержденными расходами признаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Если иностранная организация имеет на территории Российской Федерации больше одного отделения и деятельность через эти отделения приводит к образованию постоянного представительства, налоговая база и сумма налога рассчитываются отдельно по каждому отделению.

Иностранная организация, осуществляющая деятельность через свои отделения в рамках единого технологического процесса, по согласованию с ФНС России вправе рассчитывать налогооблагаемую прибыль в целом по группе таких отделений (в том числе по всем отделениям). Все включенные в группу отделения должны применять единую учетную политику.

Иностранная организация самостоятельно определяет, какое из отделений будет вести налоговый учет и представлять налоговые декларации по месту нахождения каждого отделения. Такой порядок установлен п. 4 ст. 307 НК РФ. Сумма налога на прибыль, подлежащая уплате в бюджет, в этом случае распределяется между отделениями на основании ст. 288 НК РФ.

Пунктом п. 2 ст. 274 НК РФ предусмотрено, что налоговую базу по доходам, облагаемым по различным ставкам, иностранные организации должны формировать отдельно.

Если за налоговый период представительством получен убыток от реализации товаров (работ, услуг), налоговая база признается равной нулю, а убыток согласно ст. 283 НК РФ переносится на будущее.

Доходы от источников в Российской Федерации.

К доходам, которые может получать иностранная организация от источников в Российской Федерации, в частности, относятся: дивиденды; доходы от совместной деятельности; процентный доход от долговых обязательств любого вида; другие доходы, поименованные в п. 1 ст. 309 НК РФ.

Такие доходы облагаются налогом у иностранной организации (получателя дохода) в случае, если она уведомила налогового агента (источник выплаты), что полученный доход относится к ее постоянному представительству в Российской Федерации, и представила налоговому агенту нотариально заверенную копию свидетельства о постановке на учет в налоговых органах. Справка должна быть оформлена не ранее чем в предшествующем налоговом периоде. На это указывает п. 2 ст. 310 НК РФ. В противном случае с доходов, перечисленных в п. 1 ст. 309 НК РФ, налог обязан удержать налоговый агент (источник выплаты). При этом не имеет значения, в какой форме выплачивается доход иностранной организации: денежными средствами; в натуральной форме; путем погашения обязательств этой организации; в виде прощения ее долга или зачета требований к этой организации.

Предположим, что налоговый агент удержал и перечислил в бюджет налог с доходов, выплачиваемых иностранной организации, ведущей деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации. В этом случае сумма налога, подлежащая уплате в бюджет иностранной организацией, уменьшается на сумму удержанного налога у источника выплаты (налогового агента).

Если сумма удержанного налога у источника выплаты превышает сумму налога, исчисленного иностранной организацией, излишне уплаченная сумма налога подлежит возврату из бюджета или зачету в счет будущих платежей иностранной организации. Зачет или возврат из бюджета излишне уплаченной суммы налога производится в соответствии со ст. 78 НК РФ на основании письменного заявления налогоплательщика по решению налогового органа.

Иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянное представительство, уплачивают авансовые платежи и налог на прибыль в общеустановленном порядке, т.е. как российские организации, в соответствии со ст. 286 НК РФ.

По итогам каждого отчетного (налогового) периода иностранная организация исчисляет сумму квартального авансового платежа исходя из ставки налога и фактически полученной прибыли. Прибыль, подлежащая налогообложению, рассчитывается нарастающим итогом с начала налогового периода до окончания I квартала, полугодия, 9 месяцев и одного года. Сумма квартальных авансовых платежей определяется с учетом ранее начисленных сумм авансовых платежей. При этом авансовые платежи по итогам отчетного периода перечисляются в бюджет не позднее 28 дней с момента окончания соответствующего отчетного периода.

Если иностранная организация, осуществляющая деятельность через постоянное представительство, выплачивает доходы другой иностранной организации, не осуществляющей деятельность на территории Российской Федерации, она является налоговым агентом. Налоговый агент удерживает сумму налога по доходам при каждой выплате доходов иностранной организации в валюте, в которой выплачивается доход.

При удержании суммы налога налоговый агент согласно п. 2 ст. 287 НК РФ обязан перечислить в бюджет в течение трех дней после дня выплаты (перечисления) дохода иностранной организации. По доходам, выплачиваемым налогоплательщикам в виде дивидендов, сумма налога, удержанная при выплате дохода, перечисляется в бюджет налоговым агентом в течение 10 дней с момента указанной выплаты.

Иностранная организация, которая осуществляет деятельность через постоянное представительство в Российской Федерации и одновременно является налоговым агентом, кроме декларации по налогу на прибыль иностранной организации обязана по итогам отчетного (налогового) периода в течение 28 дней со дня окончания отчетного (налогового) периода, в котором производились выплаты налогоплательщику, представить налоговый расчет (информацию).

В соответствии со ст. 308 НК РФ и международными соглашениями по вопросам налогообложения

установлена особая система признания обособленного подразделения постоянным представительством при выполнении строительно-монтажных работ на строительных площадках либо при разработке природных ресурсов иностранными организациями <1>.

<1> Подробнее о строительной площадке см.: Строительная деятельность иностранной организации в России // РНК. 2002. N 12.

Международными налоговыми соглашениями Российской Федерации могут быть установлены иные сроки образования постоянного представительства. В частности, Соглашением от 29 мая 1996 г. между Российской Федерацией и Федеративной Республикой Германия об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы и имущество строительная площадка или монтажный объект являются постоянным представительством только в случаях, если продолжительность их деятельности превышает 12 месяцев.

Например, использование недр, ведение некоторых видов работ по строительной деятельности могут осуществляться только при наличии лицензии. Статья 12 Федерального закона от 4 мая 2011 г. N 99-ФЗ "О лицензировании отдельных видов деятельности" закрепляет перечень видов деятельности, на которые требуется лицензия:

1) разработка, производство, распространение шифровальных (криптографических) средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных (криптографических) средств, выполнение работ, оказание услуг в области шифрования информации, техническое обслуживание шифровальных (криптографических) средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных (криптографических) средств (за исключением случая, если техническое обслуживание шифровальных (криптографических) средств, информационных систем и телекоммуникационных систем, защищенных с использованием шифровальных (криптографических) средств, осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя);

2) разработка, производство, реализация и приобретение в целях продажи специальных технических средств, предназначенных для негласного получения информации;

3) деятельность по выявлению электронных устройств, предназначенных для негласного получения информации (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя);

4) разработка и производство средств защиты конфиденциальной информации;

5) деятельность по технической защите конфиденциальной информации;

6) производство и реализация защищенной от подделок полиграфической продукции;

7) разработка, производство, испытание и ремонт авиационной техники;

8) разработка, производство, испытание, установка, монтаж, техническое обслуживание, ремонт, утилизация и реализация вооружения и военной техники;

9) разработка, производство, испытание, хранение, ремонт и утилизация гражданского и служебного оружия и основных частей огнестрельного оружия, торговля гражданским и служебным оружием и основными частями огнестрельного оружия;

10) разработка, производство, испытание, хранение, реализация и утилизация боеприпасов (в том числе патронов к гражданскому и служебному оружию и составных частей патронов), пиротехнических изделий IV и V классов в соответствии с национальным стандартом, применение пиротехнических изделий IV и V классов в соответствии с техническим регламентом;

11) деятельность по хранению и уничтожению химического оружия;

12) эксплуатация взрывопожароопасных производственных объектов;

13) эксплуатация химически опасных производственных объектов;

14) деятельность по тушению пожаров в населенных пунктах, на производственных объектах и объектах инфраструктуры, по тушению лесных пожаров (за исключением деятельности добровольной пожарной охраны);

15) деятельность по монтажу, техническому обслуживанию и ремонту средств обеспечения пожарной безопасности зданий и сооружений;

16) производство лекарственных средств;

17) производство и техническое обслуживание (за исключением случая, если техническое обслуживание осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя) медицинской техники;

18) оборот наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров, культивирование наркосодержащих растений;

19) деятельность в области использования возбудителей инфекционных заболеваний человека и животных (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется в медицинских целях) и генно-инженерно-модифицированных организмов III и IV степеней потенциальной опасности,

осуществляемая в замкнутых системах;

20) деятельность по перевозкам внутренним водным транспортом, морским транспортом пассажиров;

21) деятельность по перевозкам внутренним водным транспортом, морским транспортом опасных грузов;

22) деятельность по перевозкам воздушным транспортом пассажиров (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя);

23) деятельность по перевозкам воздушным транспортом грузов (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя);

24) деятельность по перевозкам пассажиров автомобильным транспортом, оборудованным для перевозок более восьми человек (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется по заказам либо для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя);

25) деятельность по перевозкам железнодорожным транспортом пассажиров;

26) деятельность по перевозкам железнодорожным транспортом опасных грузов;

27) погрузочно-разгрузочная деятельность применительно к опасным грузам на железнодорожном транспорте;

28) погрузочно-разгрузочная деятельность применительно к опасным грузам на внутреннем водном транспорте, в морских портах;

29) деятельность по осуществлению буксировок морским транспортом (за исключением случая, если указанная деятельность осуществляется для обеспечения собственных нужд юридического лица или индивидуального предпринимателя);

30) деятельность по обезвреживанию и размещению отходов I - IV классов опасности;

31) деятельность по организации и проведению азартных игр в букмекерских конторах и тотализаторах;

32) частная охранная деятельность;

33) частная детективная (сыскная) деятельность;

34) заготовка, хранение, переработка и реализация лома черных металлов, цветных металлов;

35) оказание услуг по трудоустройству граждан Российской Федерации за пределами территории Российской Федерации;

36) оказание услуг связи;

37) телевизионное вещание и радиовещание;

38) деятельность по изготовлению экземпляров аудиовизуальных произведений, программ для электронных вычислительных машин, баз данных и фонограмм на любых видах носителей (за исключением случаев, если указанная деятельность самостоятельно осуществляется лицами, обладающими правами на использование данных объектов авторских и смежных прав в силу федерального закона или договора);

39) деятельность в области использования источников ионизирующего излучения (генерирующих) (за исключением случая, если эти источники используются в медицинской деятельности);

40) образовательная деятельность (за исключением указанной деятельности, осуществляемой негосударственными образовательными учреждениями, находящимися на территории инновационного центра "Сколково");

41) космическая деятельность;

42) геодезические и картографические работы федерального назначения, результаты которых имеют общегосударственное, межотраслевое значение (за исключением указанных видов деятельности, осуществляемых в ходе инженерных изысканий, выполняемых для подготовки проектной документации, строительства, реконструкции, капитального ремонта объектов капитального строительства);

43) производство маркшейдерских работ;

44) работы по активному воздействию на гидрометеорологические и геофизические процессы и явления;

45) деятельность в области гидрометеорологии и в смежных с ней областях (за исключением указанной деятельности, осуществляемой в ходе инженерных изысканий, выполняемых для подготовки проектной документации, строительства, реконструкции объектов капитального строительства);

46) медицинская деятельность (за исключением указанной деятельности, осуществляемой медицинскими организациями и другими организациями, входящими в частную систему здравоохранения, на территории инновационного центра "Сколково");

47) фармацевтическая деятельность;

48) деятельность по сохранению объектов культурного наследия (памятников истории и культуры) народов Российской Федерации;

49) деятельность по проведению экспертизы промышленной безопасности;

50) деятельность, связанная с обращением взрывчатых материалов промышленного назначения.

Если иностранная организация выполняет работы (оказывает услуги) другому лицу, имеющему указанную лицензию (разрешение) или выступающему в качестве генерального подрядчика для лица, имеющего такую лицензию (разрешение), при решении вопросов по образованию и прекращению существования ее постоянного представительства применяется порядок, аналогичный установленному п. п. 2 - 4 ст. 308 НК РФ.

Иностранная организация рассматривается как имеющая постоянное представительство и в том случае, если она осуществляет деятельность на территории Российской Федерации, отвечающую признакам, предусмотренным п. 2 ст. 306 НК РФ, через зависимого агента.

Зависимый агент - это лицо, которое на основании договорных отношений с иностранной организацией представляет ее интересы на территории Российской Федерации, действует на территории Российской Федерации от имени этой иностранной организации, а также имеет и регулярно использует полномочия на заключение контрактов от ее имени.

В случае если иностранная организация ведет деятельность на территории Российской Федерации через брокера, комиссионера, профессионального участника российского рынка ценных бумаг или любое другое лицо, которое действует в рамках своей основной (обычной) деятельности, такая иностранная организация не рассматривается как имеющая постоянное представительство. Данное положение установлено п. 9 ст. 306 НК РФ.

12.3. Разграничение юрисдикции государств в области налогообложения

Рассматривая разграничение юрисдикции государств, необходимо прежде всего отметить, что государственный суверенитет - это присущее государству верховенство на своей территории и независимость в международных отношениях <1>. Некоторые ученые также формулируют понятие "экономический суверенитет государства" <2>, другие считают, что экономический суверенитет представляет собой обычную норму международного права, включающую в себя совокупность юридических правил, которая устанавливает взаимные обязательства государств, гарантирующих для каждого из них и всех вместе суверенное право свободно распоряжаться своими ресурсами, богатствами и всей экономической деятельностью и суверенное право на равноправное участие в международных экономических отношениях.

<1> См.: Тункин Г.И. Основы советского международного права: Учебное пособие. М., 1956. С. 15.

<2> Блищенко И.Н., Дориа Ж. Понятие экономического суверенитета государства // Правоведение. 2000. N 1. С. 200 - 217. В той же статье отмечается, что сегодня существует лишь набор фрагментарных норм, не образующих нормативного целого, способного с юридической точки зрения определить качественные характеристики правовой системы и ее институтов, что, по мнению ученых, является одним из основных требований к формированию принципа международного права. Поэтому вывод о том, что сегодня в системе современного международного права сформировалось понятие экономического суверенитета, вызывает справедливую критику. Аналогичной критике, по мнению автора настоящей работы, может быть подвергнуто понятие фискального суверенитета, поскольку это всего лишь фрагментарные принципы. В то же время нельзя не отметить, что эти принципы вошли в современную практику государств и постепенно приобретают характер международно-правового обычая.

В области международного права четко различают понятия "суверенитет" и "юрисдикция". Целесообразнее использовать понятия "суверенитет в области налогообложения" (фискальный суверенитет) и "юрисдикция в области налогообложения" (фискальная юрисдикция) как взаимозаменяемые.

Юрисдикция государства в области налогообложения включает в себя два основных полномочия:

- юрисдикцию устанавливать налоги;

- юрисдикцию применять налоговое законодательство, т.е. собирать налоги.

Взимание налогов - законное принудительное изъятие части собственности - является частью суверенитета государства, и все вышесказанное справедливо для суверенных прав государства в области налогообложения на его территории. Более того, налоговый суверенитет является той частью суверенитета, в отношении которой государства проявляют "наибольшую сдержанность" в вопросах интеграции и сотрудничества <1>.

<1> См.: Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в сфере косвенного налогообложения // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

В настоящее время, когда активно развиваются рыночные отношения, участниками которых являются представители различных государств, внутригосударственные средства правового регулирования налогообложения зачастую оказываются недостаточными. Следовательно, государствам - участникам таких отношений приходится заключать международные договоры <1>.

<1> Там же.

Налоговое соглашение в регулировании налогообложений обладает рядом преимуществ. Во-первых, налоговое соглашение содержит в себе положения, позволяющие единообразно устанавливать налоговый статус лица, что является действенным фактором избежания избыточного налогового бремени. Во-вторых, заключение таких договоров представляется весьма выгодным национальному государству, поскольку, в силу своей природы, налоговое соглашение способно обеспечить лучшую защиту экспортеров товаров и капитала, установить наиболее благоприятный режим для инвестиций и в конечном итоге предоставить государству возможности для доступа к новым рынкам сбыта товаров и ресурсов. В-третьих, в их содержании отчетливо прослеживаются свойства определенности и предсказуемости, в силу которых осуществляется уточнение налоговой юрисдикции. Благодаря этому происходит сглаживание "острых углов", угрожающих налогоплательщику, работающему в государствах с различными налоговыми предписаниями. А процесс обмена информацией между странами-партнерами, предусматриваемый соглашениями, способствует более совершенной практике правоприменения положений внутреннего налогового законодательства <1>.

<1> См.: Скачков Н.Г. Действие международных договоров Российской Федерации в области налогообложения иностранных физических и юридических лиц: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1998. С. 5.

Тот факт, что международный договор представляет собой основной инструмент нормообразования, заключен уже в самом определении "норма международного права". Как отмечается в юридической литературе, норма международного права - это созданное соглашением субъектов формально определенное правило, устанавливающее для них права и обязанности и обеспечиваемое юридическим механизмом <1>.

<1> См.: Лукашук И.И. Международное право. М., 1996. С. 101.

Классификация норм международного права:

1) нормы, обладающие существенной значимостью в международном праве. К таковым относятся, по мнению В.А. Василенко, **нормы-принципы, нормы ergo omnes.** Объектами регулирования таких норм могут выступать основы отношений между всеми субъектами международного права, конкретные проблемы, затрагивающие интересы всех субъектов международного права, участников возникших правоотношений <1>;

<1> См.: Василенко В.А. Основы теории международного права. Киев, 1988. С. 231.

2) отдельные нормы, принадлежащие к различным подсистемам международного права:

- институционные нормы;
- нормы отраслевые;
- полисистемные;
- нормы-принципы общего международного права.

Определяющими моментами для классификации норм международного права служат также характер содержания и объем прав и обязанностей участников правоотношений, подпадающих под действие такой нормы, и наличие правоотношений, носящих наиболее допустимый для конкретной ситуации характер. Здесь соглашение создает нормы охранительные, компенсационные <1>.

<1> См.: Василенко В.А. Основы теории международного права. Киев, 1988. С. 234.

В современных условиях нельзя недооценивать значение международных налоговых соглашений для правового развития государства. Рассматривая значение международных налоговых соглашений, необходимо выделить следующее:

1) международные налоговые соглашения предоставляют гарантию налогоплательщикам, которая выражается в том, что их доходы и имущество не будут облагаться двойными налогами, и предоставляют защиту от дискриминационного налогообложения за рубежом; для государства в лице налоговых органов они обеспечивают возможность взаимных прямых консультаций и контрактов для

решения многих спорных вопросов, а также для контроля за внешнеэкономической деятельностью своих резидентов;

2) международные налоговые соглашения имеют значение для государства как носителя суверенных экономических прав, поскольку являются средством закрепления на договорной основе своих прав на получение справедливой доли от налогообложения доходов и имущества, получаемых резидентами от международной экономической и финансовой деятельности.

12.4. Международное двойное налогообложение и порядок его избежания

Соглашения в сфере налогообложения являются основным инструментом регламентации международно-правовых отношений в сфере налогообложения, а также в сфере устранения двойного налогообложения в частности.

Двойное налогообложение возникает в ситуации, когда один и тот же субъект может облагаться сопоставимыми налогами в отношении одного и того же объекта в двух и более государствах за один и тот же период.

В литературе предлагаются такие концепции в отношении форм двойного налогообложения, как:

- экономическое;
- юридическое двойное налогообложение.

Почти во всех странах существуют такие налоговые правила, критерии, характеризующиеся принципиальным сходством и призванные обеспечить заинтересованному в расширении базы налогообложения государству режим взимания налогов с различных категорий лиц, в том числе и вне своей территории. Данные критерии представлены принципами **территориальности** и **резидентства**. Выступая основной формой определения налоговой юрисдикции национального государства, критерий "территориальность" носит всеобъемлющий и универсальный характер, позволяя государству взимать налог с любой базы налогообложения, находящейся на ее территории <1>.

<1> См.: Скачков Н.Г. Действие международных договоров Российской Федерации в области налогообложения иностранных физических и юридических лиц: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1998. С. 12.

В соответствии со ст. 207 НК РФ налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Налоговое резидентство определяет налоговую юрисдикцию, на территории которой возникают обязательства и осуществляется конечная налоговая ответственность налогоплательщика.

Само слово "резидент" берет свое начало в Петровскую эпоху, оно было заимствовано из французского языка и дословно означает "сидящий на месте". От определения того, является или нет лицо налоговым резидентом Российской Федерации, зависит очень многое в налогообложении налогом на доходы физических и юридических лиц.

От налогового статуса хозяйствующего субъекта зависит:

- налоговая ставка (ст. 224 НК РФ);
- объект налогообложения (ст. 209 НК РФ);
- право на применение налоговых вычетов;
- применимость правил об избежании двойного налогообложения.

В широком смысле слова о юридическом двойном налогообложении можно говорить в каждом случае, когда "фискальный субъект" или "фискальный объект" облагается налогом дважды или несколько раз. В таком контексте не имеет значения, возникло ли оно в результате комбинации налогов и других платежей или комбинации разных налогов, а также в одной или нескольких юрисдикциях дважды облагался объект и субъект <1>.

<1> См.: Knehtle A. Basic Problems in international fiscal law. London, 1979. P. 23.

В узком смысле юридическое двойное налогообложение включает в себя случаи неоднократного налогообложения одного и того же субъекта налога и (или) объекта в рамках полномочий одной юрисдикции. В пределах одной юрисдикции двойное налогообложение может иметь место в рамках полномочий одного уровня (федеральный уровень, уровень субъекта, муниципалитет) и двойное обложение, ставшее результатом обложения одного субъекта и (или) объекта на нескольких уровнях (на федеральном уровне и уровне субъекта) <1>.

<1> Там же. С. 23 - 24. Автор выделяет вертикальное, горизонтальное и диагональное двойное налогообложение.

В понятие двойного налогообложения могут быть включены следующие компоненты:

- обложение налогом на общегосударственном уровне или разных уровнях (на уровне субъектов или муниципалитетов) в различных юрисдикциях;
- идентичность объекта;
- идентичность субъекта;
- идентичность периода;
- идентичность налога.

Рассматривая современный порядок избежания международного двойного налогообложения, необходимо отметить, что мировая практика устранения двойного налогообложения разграничила:

- **методы устранения двойного налогообложения для прямых налогов** - налогов на доходы, капитал и имущество. Для прямых налогов существует сеть двусторонних соглашений об избежании двойного налогообложения;
- **методы устранения двойного налогообложения для косвенных налогов** - акцизы, налог на добавленную стоимость, налог с продаж и т.д. Косвенные налоги тесно связаны с торговлей товарами и услугами, и правовое регулирование косвенных налогов в разных странах в целом схоже и поддается гармонизации.

В связи с глобализацией и развитием международной торговли для устранения двойного налогообложения в области косвенных налогов в большинстве стран применяется освобождение экспорта товаров от внутренних косвенных налогов и обложение импорта косвенными налогами, аналогичными внутренним (пограничные уравнительные налоги). Становление Всемирной торговой организации, присоединение к ней все большего количества государств, а также укрепление ее авторитета на международной арене способствуют распространению правил о разграничении юрисдикции государств в области косвенного налогообложения на основе принципа страны назначения, что предполагает устранение двойного налогообложения <1>.

<1> Кудряшова Е.В. Особенности устранения двойного налогообложения для косвенных налогов // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Международное двойное налогообложение для косвенных налогов возможно в том случае, если одна из стран использует принцип страны назначения, а другая - принцип страны происхождения товара (очевидно, последняя из стран не является членом ВТО и не принимает во внимание нормы ее документов). В таком случае государства заключают соглашения о применении единого принципа в торговых отношениях между собой. Россия в отдельных случаях решает вопросы об избежании двойного налогообложения для косвенных налогов в двусторонних соглашениях между государствами.

В соответствии с Соглашением между правительствами государств - участников Содружества Независимых Государств о согласованных принципах налоговой политики от 13 марта 1992 г. (ст. 4) и с целью обеспечения единого методологического подхода к заключению соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества главы правительств государств - участников Содружества договорились использовать между собой и с третьими странами Типовое соглашение об избежании двойного налогообложения доходов и имущества <1>. Участниками данного Соглашения стали Российская Федерация, Азербайджанская Республика, Республика Армения, Республика Беларусь, Республика Казахстан, Республика Кыргызстан, Республика Таджикистан, Республика Туркменистан, Республика Узбекистан, Республика Украина, Республика Молдова. Данное Соглашение действовало до 24 февраля 2010 г., т.е. до момента вступления в силу Постановления Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. N 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество" <2>.

<1> Протокол стран СНГ от 15 мая 1992 г. "Об унификации подхода и заключения соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества". Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

<2> Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. N 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество" // Собрание законодательства РФ. 2010. N 10. Ст. 1078.

К международным соглашениям об избежании двойного налогообложения, вступившим в силу с 2000 по 2011 г., относятся:

1) Соглашение между Правительством РФ и Правительством Новой Зеландии от 5 сентября 2000 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы", которое ратифицировано Федеральным законом от 23 июня 2003 г. N 79-ФЗ <1>;

<1> Соглашение между Правительством РФ и Правительством Новой Зеландии от 5 сентября 2000 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" // Бюллетень международных договоров. 2004. N 2.

2) Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 7 сентября 2000 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" <1>, которое ратифицировано Федеральным законом от 6 декабря 2003 г. N 156-ФЗ. Неотъемлемой частью данного Соглашения является Протокол, подписанный 7 сентября 2000 г.;

<1> Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 7 сентября 2000 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" // Бюллетень международных договоров. 2004. N 5.

3) Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13 апреля 2000 г., вступившая в силу 30 декабря 2002 г., применяется с 1 января 2003 г. (письмо МНС РФ от 19 марта 2003 г. N РД-6-23/320);

4) Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Ботсвана от 8 апреля 2003 г., вступившая в силу 23 декабря 2000 г. (письмо Минфина России от 5 апреля 2010 г. N 03-08-13);

5) Конвенция между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22 ноября 2004 г., вступившая в силу 19 января 2009 г., применяется с 1 января 2009 г. (письмо ФНС России от 15 января 2009 г. N ВЕ-22-2/20@);

6) Конвенция между Правительством РФ и Правительством Боливарианской Республики Венесуэла от 22 декабря 2003 г., вступившая в силу 19 января 2009 г.;

7) Конвенция между Правительством Российской Федерации и Правительством Греческой Республики от 26 июня 2000 г., вступившая в силу 13 декабря 2007 г., применяется с 1 января 1998 г. (письмо Минфина России от 25 декабря 2007 г. N 03-08-06/Греция);

8) Соглашение между Правительством РФ и Правительством Исламской Республики Иран от 6 марта 1998 г., вступившее в силу 5 апреля 2002 г., применяется с 1 января 2003 г. (письмо МНС РФ от 19 марта 2003 г. N РД-6-23/320);

9) Соглашение между Российской Федерацией и Государством Кувейт от 9 февраля 1999 г., вступившее в силу 2 января 2003 г., применяется с 1 января 2004 г. (письмо МНС РФ от 04.03.2004 N 23-1-10/34-772);

10) Соглашение между Правительством РФ и Правительством Новой Зеландии от 5 сентября 2000 г., вступившее в силу 4 июля 2003 г., применяется с 1 января 2004 г. (письмо МНС РФ от 4 марта 2004 г. N 23-1-10/34-772);

11) Конвенция между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики от 29 мая 2000 г., вступившая в силу 11 декабря 2002 г., применяется с 1 января 2003 г. (письмо МНС РФ от 19 марта 2003 г. N РД-6-23/320);

12) Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Саудовская Аравия от 11 февраля 2007 г., ратифицирована Федеральным законом от 9 ноября 2009 г. N 256-ФЗ;

13) Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Сингапур от 9 сентября 2002 г., вступившее в силу 16 января 2009 г., применяется с 1 января 2009 г. (письмо ФНС России от 15 января 2009 г. N ВЕ-22-2/20@);

14) Соглашение между Правительством РФ и Правительством Финляндской Республики от 4 мая 1996 г. (в ред. от 14 апреля 2000 г.), вступившее в силу 14 декабря 2002 г., порядок вступления в силу отдельных положений документа в зависимости от вида налога урегулирован ст. 27 Соглашения;

15) Соглашение между Правительством РФ и Правительством Демократической Социалистической Республики Шри-Ланка от 2 марта 1999 г., вступившее в силу 29 ноября 2002 г., порядок вступления в силу отдельных положений документа в зависимости от вида налога урегулирован ст. 28 Соглашения.

Все вышеназванные конвенции и соглашения распространяются только на прямые налоги, такие как налог на прибыль организаций, налог на доходы физических лиц (НДФЛ), налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц.

Существующие двусторонние соглашения об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от уплаты налогов в отношении налогов на доходы и капитал не охватывают сферу косвенных налогов.

Исследователи отмечают, что в ходе конкурентной борьбы у различных субъектов, участвующих в

системе мирохозяйственных связей, накапливается негативный опыт использования налоговых преимуществ разных стран, появляется возможность манипулирования недостатками национальных законодательств <1>.

<1> Шакирьянов А.А. Правовые проблемы избежания двойного налогообложения: на примере России и государств ЕС: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006. С. 3.

Так, например, обстоит дело с трансфертным ценообразованием. В связи с этим Правительством Российской Федерации в Основных направлениях налоговой политики <1> отмечается, что совершенствование налогового контроля за использование трансфертных цен в целях налогообложения является одним из приоритетных направлений развития законодательства о налогах и сборах. В условиях глобализации экономики, концентрации капитала и появления крупных транснациональных корпораций трансфертное ценообразование представляет собой явление, существование которого объективно вызвано такими процессами <2>.

<1> Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрено Правительством РФ 20 мая 2010 г.) // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

<2> Григорьев А.С. Устранение международного двойного налогообложения и антиуклонительные меры // Налоги и финансовое право. 2011. N 10. С. 166.

12.5. Правовое регулирование специальных налоговых режимов в зарубежных странах

Современное налоговое законодательство ряда стран наряду с обычным порядком налогообложения предусматривает специальные меры налогового регулирования, представляющие особый порядок исчисления и уплаты налогов - **специальные налоговые режимы**.

Необходимость применения специальных налоговых режимов в отношении субъектов малого бизнеса обусловлена тем, что при взимании налогов и сборов зачастую приходится учитывать различия в экономическом статусе налогоплательщиков и их деятельности.

Специальное налогообложение является важнейшей составляющей системы налогов и сборов любого государства. Установление наряду с обычным налогообложением различных специальных налоговых режимов, во многом имеющих сходство с российскими, получило наибольшее распространение в ряде государств - участников СНГ. Анализ их налогового законодательства позволяет выделить следующие разновидности специальных налоговых режимов, применяемых субъектами малого бизнеса: налог по упрощенной системе (Азербайджан), упрощенный налог (Армения), упрощенная система налогообложения, единый налог для производителей сельскохозяйственной продукции (Беларусь), налог по упрощенной системе (Таджикистан) <1>.

<1> См.: Кучеров И.И. Налоговое право зарубежных стран: Курс лекций. М.: Центр ЮрИнфоР, 2003. С. 119 - 120.

Самым распространенным видом специального налогового режима является действующая во многих странах, в том числе и в России, упрощенная система налогообложения.

Упрощенная система налогообложения в основе своей предполагает замену уплаты нескольких налогов уплатой единого налога, а также ведение бухгалтерского учета по упрощенной системе.

Так, например, в Азербайджане организации, не являющиеся плательщиками НДС из-за небольшого объема их хозяйственной деятельности (за исключением организаций, занимающихся определенными видами деятельности), призываются к уплате так называемого налога по упрощенной системе. Этот налог уплачивается с выручки по ставке 2% вместо НДС, налога на прибыль, налога на имущество и земельного налога.

В Армении уплата упрощенного налога с оборота по реализации (ставка от 7% до 12%) заменяет уплату НДС, а также подоходного налога и налога на прибыль соответственно для физических лиц и организаций. Налогоплательщики имеют право применять данную систему налогообложения в случае, если общая сумма оборота по реализации поставленных товаров и оказанных услуг (без НДС) в течение предыдущего года не превысила 30 млн. драмов. Ряд налогоплательщиков, занимающихся определенными видами деятельности, а также лица, имеющие на момент подачи заявления просроченные налоговые обязательства на сумму 100 тыс. драмов и более, не могут считаться плательщиками упрощенного налога. Плательщик упрощенного налога перестает считаться таковым в случае подачи заявления о переходе на общепринятую систему налогообложения, превышения предельного размера просроченных налоговых обязательств, а также в случае выявления более одного

нарушения. Объектом налогообложения считается оборот по реализации поставленных товаров и оказанных услуг <1>.

<1> См.: Матинов А.С. Применение специальных налоговых режимов субъектов малого бизнеса в системе налогообложения зарубежных стран // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

В Республике Беларусь упрощенная система налогообложения практически аналогична упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности, применявшейся ранее в России. Она предусматривает выдачу патента на занятие определенным видом деятельности и замену уплаты совокупности республиканских и местных налогов уплатой единого налога с результатов хозяйственной деятельности. Годовая стоимость патента погашается ежемесячными платежами, исходя из размера минимальной заработной платы, установленного на дату уплаты. Указанные платежи засчитываются в счет обязательств по уплате налога при упрощенной системе налогообложения. В случае превышения стоимости патента над суммой исчисленного налога за соответствующий период разница между указанными суммами учитывается при расчете налога за следующий период <1>.

<1> См.: Василевская Т.И., Стасенко В.А. Налоги Беларуси: теория, методика и практика. Мн.: Белпринт, 1999. С. 416 - 417.

В Казахстане субъектам малого бизнеса предоставлено право самостоятельного выбора порядка исчисления и уплаты налогов, а также представления соответствующей отчетности. Специальный налоговый режим предусматривает упрощенный порядок исчисления и уплаты социального налога, а также корпоративного или индивидуального подоходного налога (за исключением индивидуального подоходного налога, удерживаемого у источника выплаты). Кроме того, значительно упрощается при этом ведение налоговой отчетности. В частности, налогоплательщики могут воспользоваться специальным налоговым режимом на основе разового талона, патента или упрощенной декларации <1>.

<1> См.: Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств: Учебное пособие. М.: Гелиос АРВ, 2002. С. 168 - 169.

В Украине упрощенную систему налогообложения субъектов малого предпринимательства могут применять физические лица, осуществляющие деятельность без образования юридического лица, в трудовых отношениях с которыми, включая членов их семей, на протяжении года находится не более 10 лиц и объем выручки которых от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не превышает 500 тыс. гривен, а также юридические лица, средняя численность работающих которых не превышает 50 лиц и объем выручки которых от реализации продукции (товаров, работ, услуг) за год не превышает 1 млн. гривен. Не могут быть плательщиками единого налога лица, для работы которых необходимо приобретение специального патента, страховые компании, банки и др.

Субъект, уплачивающий единый налог, не является плательщиком НДС (за исключением случаев, когда субъект самостоятельно принимает решение быть плательщиком такого налога), налога на прибыль, налога на доходы физических лиц, платы (налога) за землю, сбора за специальное использование природных ресурсов, сбора на обязательное социальное страхование, коммунального налога, налога на промысел, сбора на обязательное пенсионное страхование и пр. <1>.

<1> См. подробнее: Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. С. 348 - 354.

Кроме упрощенной системы налогообложения во многих странах установлен специальный налоговый режим для крестьянских (фермерских) хозяйств. Специальный налоговый режим для крестьянских (фермерских) хозяйств в Республике Казахстан предусматривает особый порядок расчетов с бюджетом на основе уплаты единого земельного налога и распространяется на деятельность указанных субъектов по производству, переработке сельскохозяйственной продукции собственного производства и ее реализации, за исключением деятельности по производству, переработке и реализации подакцизной продукции, при наличии земельных участков на праве частной собственности и (или) на праве землепользования.

Плательщики единого земельного налога не являются плательщиками индивидуального подоходного налога с доходов от деятельности крестьянского (фермерского) хозяйства, НДС (однако налогоплательщики вправе добровольно подать заявление о постановке на учет по данному налогу), земельного налога, налога на транспортные средства (в пределах нормативов потребности, установленных Правительством Республики Казахстан), налога на имущество (в пределах нормативов потребности, установленных Правительством Республики Казахстан) <1>.

<1> См.: Матинов А.С. Применение специальных налоговых режимов субъектов малого бизнеса в системе налогообложения зарубежных стран // СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Законодательством также предусмотрены особенности налогообложения при передаче (получении) земельных участков в аренду, а также особенности исчисления и уплаты отдельных видов налогов и других обязательных платежей.

Для юридических лиц - производителей сельскохозяйственной продукции также предусмотрен специальный налоговый режим на основе уплаты стоимости патента, включающей в себя корпоративный подоходный налог, социальный, налог на имущество, на транспортные средства, НДС.

Специальную систему налогообложения представляет собой единый (фиксированный) налог на сельскохозяйственных товаропроизводителей в Украине, введенный сначала в порядке эксперимента в нескольких регионах. Объектом обложения является площадь сельскохозяйственных угодий, находящихся в собственности и (или) предоставленных в пользование <1>.

<1> См.: Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003. С. 357.

При уплате данного налога не подлежит уплате налог на прибыль предприятий, земельный налог, налог с собственников транспортных средств и других самоходных машин и механизмов, коммунальный налог и некоторые другие налоги и сборы. Ставка фиксированного налога устанавливается по областям с каждого гектара сельскохозяйственных угодий в процентном отношении к их денежной оценке <1>.

<1> См.: Росоловский В.Н. Мамбеталиев Н.Т., Бобоев М.Р. Налоги и налогообложение в Украине // Налоговый вестник. 2002. N 8. С. 4.

Практические задания

1. Определите особенности налоговой юрисдикции государств.
2. Перечислите особенности налогообложения прибыли иностранных организаций от деятельности в России.

Тестовые задания

1. В международном сотрудничестве в налоговой сфере общепринято выделять следующие основные цели:

а) устранение дискриминации налогоплательщиков;
б) унификация фискальной политики и налогового законодательства;
в) избежание дискриминации налогоплательщиков-нерезидентов.

2. В качестве дополнительных целей выделяют:

а) устранение дискриминации налогоплательщиков; гармонизация налоговых систем и налоговой политики; унификация фискальной политики и налогового законодательства;
б) гармонизация налоговых систем и налоговой политики; унификация фискальной политики и налогового законодательства; разрешение проблем двойного налогообложения; предотвращение уклонения от налогообложения; избежание дискриминации налогоплательщиков-нерезидентов; гармонизация налогообложения инвестиционной деятельности;
в) гармонизация налоговых систем и налоговой политики; унификация фискальной политики и налогового законодательства; устранение дискриминации налогоплательщиков.

3. В понятие "двойное налогообложение" могут быть включены следующие компоненты:

а) обложение налогом на общегосударственном уровне или разных уровнях в различных юрисдикциях; идентичность объекта; идентичность субъекта; идентичность периода; идентичность налога;
б) обложение налогом на общегосударственном уровне или разных уровнях в различных юрисдикциях;
в) идентичность объекта; идентичность субъекта; идентичность периода; идентичность налога.

4. Мировая практика устранения двойного налогообложения:

а) разграничила методы устранения двойного налогообложения для прямых налогов;
б) методы устранения двойного налогообложения для косвенных налогов;

в) разграничила методы устранения двойного налогообложения для прямых налогов и методы устранения двойного налогообложения для косвенных налогов.

5. От налогового статуса хозяйствующего субъекта зависит:

а) налоговая ставка; объект налогообложения;

б) право на применение налоговых вычетов; налоговая ставка; объект налогообложения; применимость правил об избежании двойного налогообложения;

в) применимость правил об избежании двойного налогообложения.

Контрольные вопросы

1. В чем заключается разграничение юрисдикции государств в области налогообложения?
2. В чем состоят особенности правового регулирования специальных налоговых режимов в зарубежных странах?
3. Что представляет собой международное двойное налогообложение и порядок его избежания?

Глава 13. ПРАВОВОЕ ЗНАЧЕНИЕ ФЕДЕРАЛЬНЫХ, РЕГИОНАЛЬНЫХ И МЕСТНЫХ НАЛОГОВ И СБОРОВ

13.1. Состав и правовое значение федеральных налогов и сборов

Согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы.

НК РФ в ст. ст. 12 - 15 устанавливает понятие и виды налогов.

Так, в соответствии со ст. 12 НК РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- федеральные налоги и сборы (устанавливаются НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации);
- региональные налоги устанавливаются НК РФ и законами субъектов РФ и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации);
- местные налоги (устанавливаются НК РФ и нормативными актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований).

В соответствии со ст. 13 НК РФ к **федеральным налогам** и сборам относятся:

Налог на добавленную стоимость. Косвенный налог, поскольку его бремя ложится не на производителя, а на конечных потребителей. Является формой платежа в бюджет определенной части добавленной стоимости при производстве товара, работ и услуги и вносится в бюджет по мере реализации. В ст. 143 НК РФ устанавливаются три группы налогоплательщиков НДС:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые налогоплательщиками налога на добавленную стоимость в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Объектом налогообложения НДС признаются следующие операции:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией.

От НДС освобождаются следующие виды операций:

- реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ; медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;
- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;

- продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям;

- услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;

- услуг по перевозке пассажиров;

- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей (по перечню, утверждаемому Правительством РФ);

- почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;

- услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;

- монет из драгоценных металлов, являющихся законным средством наличного платежа Российской Федерации или иностранного государства (группы государств);

- долей в уставном (складочном) капитале организаций, паев в паевых фондах кооперативов и паевых инвестиционных фондах, ценных бумаг и финансовых инструментов срочных сделок, за исключением базисного актива финансовых инструментов срочных сделок, подлежащего налогообложению налогом на добавленную стоимость;

- услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;

- ряд других, указанных в ст. 149 НК РФ.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие виды налоговых ставок НДС:

- по ставке 0% облагается реализация:

1) товаров, вывезенных в таможенной процедуре экспорта, а также товаров, помещенных под таможенную процедуру свободной таможенной зоны, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ;

2) услуг по международной перевозке товаров;

3) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями трубопроводного транспорта нефти и нефтепродуктов;

4) услуг по организации транспортировки трубопроводным транспортом природного газа, вывозимого за пределы территории Российской Федерации (ввозимого на территорию Российской Федерации), в том числе помещенного под таможенную процедуру таможенного транзита, а также услуг по транспортировке (организации транспортировки) трубопроводным транспортом природного газа, ввозимого на территорию Российской Федерации для переработки на территории Российской Федерации;

5) услуг, оказываемых организацией по управлению единой национальной (общероссийской) электрической сетью по передаче по единой национальной (общероссийской) электрической сети электрической энергии, поставка которой осуществляется из электроэнергетической системы Российской Федерации в электроэнергетические системы иностранных государств;

6) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) российскими организациями (за исключением организаций трубопроводного транспорта) в морских, речных портах по перевалке и хранению товаров, перемещаемых через границу Российской Федерации, в товаросопроводительных документах которых указан пункт отправления и (или) пункт назначения, находящийся за пределами территории Российской Федерации;

7) работ (услуг) по переработке товаров, помещенных под таможенную процедуру переработки на таможенной территории;

8) услуг по предоставлению железнодорожного подвижного состава и (или) контейнеров, а также транспортно-экспедиционных услуг, оказываемых российскими организациями или индивидуальными предпринимателями, владеющими железнодорожным подвижным составом и (или) контейнерами на праве собственности или на праве аренды (в том числе финансовой аренды (лизинга)), для осуществления перевозки или транспортировки железнодорожным транспортом экспортируемых товаров или продуктов переработки при условии, что пункт отправления и пункт назначения находятся на территории Российской Федерации;

9) работ (услуг), выполняемых (оказываемых) организациями внутреннего водного транспорта, в отношении товаров, вывозимых в таможенной процедуре экспорта при перевозке (транспортировке) товаров в пределах территории Российской Федерации из пункта отправления до пункта выгрузки или перегрузки (перевалки) на морские суда, суда смешанного (река - море) плавания или иные виды

транспорта;

10) работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой или транспортировкой товаров, помещенных под таможенную процедуру таможенного транзита при перевозке иностранных товаров от таможенного органа в месте прибытия на территорию Российской Федерации до таможенного органа в месте убытия с территории Российской Федерации;

11) услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;

12) товаров (работ, услуг) в области космической деятельности;

13) драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней Российской Федерации, фондам драгоценных металлов и драгоценных камней субъектов Российской Федерации, Центральному банку Российской Федерации, банкам;

14) товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей;

15) припасов, вывезенных с территории Российской Федерации. В целях настоящей статьи припасами признаются топливо и горюче-смазочные материалы, которые необходимы для обеспечения нормальной эксплуатации воздушных и морских судов, судов смешанного (река - море) плавания;

16) построенных судов, подлежащих регистрации в Российском международном реестре судов, при условии представления в налоговые органы документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ;

17) товаров (работ, услуг) для официального использования международными организациями и их представительствами, осуществляющими деятельность на территории Российской Федерации;

18) работ (услуг) по перевозке (транспортировке) вывозимых за пределы территории Российской Федерации или ввозимых на территорию Российской Федерации товаров морскими судами и судами смешанного (река - море) плавания на основании договоров фрахтования судна на время (тайм-чартер);

19) ряд других, указанных в п. 1 ст. 164 НК РФ.

- налогообложение по налоговой ставке 10% производится при реализации:

1) следующих продовольственных товаров:

- скота и птицы в живом весе;
- мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных: вырезки, телятины, языков, колбасных изделий - сырокопченых в/с, сырокопченых полусухих в/с, сыровяленых, фаршированных в/с; копченостей из свинины, баранины, говядины, телятины, мяса птицы - балыка, карбонада, шейки, окорока, пастромы, филея; свинины и говядины запеченных; консервов - ветчины, бекона, карбонада и языка заливного);
- молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда);
- яйца и яйцепродуктов;
- масла растительного;
- маргарина;
- сахара, включая сахар-сырец;
- соли;
- зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов;
- масло семян и продуктов их переработки (шротов(-а), жмыхов);
- хлеба и хлебобулочных изделий (включая сдобные, сухарные и бараночные изделия);
- крупы;
- муки;
- макаронных изделий;
- рыбы живой (за исключением ценных пород: белорыбицы, лосося балтийского и дальневосточного, осетровых (белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди), семги, форели (за исключением морской), нельмы, кеты, чавычи, кижуча, муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира);
- море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных: икры осетровых и лососевых рыб; белорыбицы, лосося балтийского, осетровых рыб - белуги, бестера, осетра, севрюги, стерляди; семги; спинки и теши нельмы х/к; кеты и чавычи слабосоленых, среднесоленых и семужного посола; спинки кеты, чавычи и кижуча х/к, теши кеты и боковника чавычи х/к; спинки муксуна, омуля, сига сибирского и амурского, чира х/к; пресервов филе - ломтиков лосося балтийского и лосося дальневосточного; мяса крабов и наборов отдельных конечностей крабов варено-мороженых; лангустов);
- продуктов детского и диабетического питания;

- овощей (включая картофель);

2) следующих товаров для детей:

- трикотажных изделий для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьной возрастных групп: верхних трикотажных изделий, бельевых трикотажных изделий, чулочно-носочных изделий, прочих трикотажных изделий: перчаток, варежек, головных уборов;

- швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика (включая изделия из натуральных овчины и кролика с кожаными вставками) для новорожденных и детей ясельной, дошкольной, младшей и старшей школьных возрастных групп, верхней одежды (в том числе плательной и костюмной группы), нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы. Положения настоящего абзаца не распространяются на швейные изделия из натуральной кожи и натурального меха, за исключением натуральных овчины и кролика;

- обуви (за исключением спортивной): пинеток, гусариковой, дошкольной, школьной; валяной; резиновой: малодетской, детской, школьной;

- кроватей детских;

- матрацев детских;

- колясок;

- тетрадей школьных;

- игрушек;

- пластилина;

- пеналов;

- счетных палочек;

- счет школьных;

- дневников школьных;

- тетрадей для рисования;

- альбомов для рисования;

- альбомов для черчения;

- папок для тетрадей;

- обложек для учебников, дневников, тетрадей;

- касс цифр и букв;

- подгузников;

3) периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;

4) следующих медицинских товаров отечественного и зарубежного производства: лекарственных средств, включая лекарственные средства, предназначенные для проведения клинических исследований, лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления;

- все остальные виды товаров, работ и услуг подлежат налогообложению НДС по ставке 18%.

Акцизы (от фр. **accise**, от лат. **accido** - обрезаю) - это косвенный федеральный налог, устанавливаемый преимущественно на предметы массового потребления, такие как табак, вино и ряд других.

Акцизы по своей сущности и природе схожи с таможенными пошлинами и НДС, но акцизы в отличие от таможенных платежей устанавливаются исключительно внутри страны.

Акцизы фактически уплачиваются потребителями, так как включаются в цену товаров или в тарифы на услуги. При реализации подакцизных товаров в розницу сумма акциза не выделяется.

В настоящее время акцизы регулируются гл. 22 НК РФ.

На протяжении веков акцизы играли весьма важную роль в налоговой системе России, являясь прежде всего крупным фискальным источником. Необходимость же существования и применения акцизов в современных условиях связана, помимо фискальной функции, с потребностью государственного регулирования отдельных экономических и социальных процессов. Прежде всего это необходимость ограничения потребления товаров, использование которых наносит ущерб здоровью человека и состоянию окружающей среды. По этой причине практически во всех странах существуют сегодня акцизы на алкогольные напитки и табачные изделия <1>.

<1> Дюжов А.В. Налоги и налогообложение. М.: Московская финансово-промышленная академия, 2008.

В соответствии со ст. 179 НК РФ налогоплательщиками акциза признаются:

1) организации;

2) индивидуальные предприниматели;

3) лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, определяемые в соответствии с таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Организации и иные лица, указанные ст. 179 НК РФ, признаются налогоплательщиками, если они совершают операции, подлежащие налогообложению в соответствии с гл. 22 НК РФ.

Объектом налогообложения акцизами, в соответствии со ст. 182 НК РФ, признаются следующие операции:

1) реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;

2) продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;

3) передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

4) передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров, за исключением передачи произведенного прямогонного бензина для дальнейшего производства продукции нефтехимии в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации лица, совершающего операции с прямогонным бензином, и (или) передачи произведенного денатурированного этилового спирта для производства неспиртосодержащей продукции в структуре организации, имеющей свидетельство о регистрации организации, совершающей операции с денатурированным этиловым спиртом;

5) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;

6) передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

7) передача на территории РФ организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;

8) передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;

9) ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией;

10) получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции;

11) получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина;

12) передача одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, другому такому же структурному подразделению этой организации произведенного этилового спирта и (или) коньячного спирта для дальнейшего производства алкогольной и (или) подакцизной спиртосодержащей продукции.

На 1 января 2012 г. **подакцизными товарами являются**:

1) этиловый спирт, произведенный из пищевого или непищевого сырья, в том числе денатурированный этиловый спирт, спирт-сырец, дистилляты винный, виноградный, плодовый, коньячный, кальвадосный, висковый;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%, за исключением алкогольной продукции, указанной в подп. 3 п. 1 ст. 181 НК РФ;

3) алкогольная продукция (водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, фруктовое вино, ликерное вино, игристое вино (шампанское), винные напитки, пиво, напитки, изготавливаемые на основе пива, иные напитки с объемной долей этилового спирта более 0,5%), за исключением пищевой продукции в соответствии с перечнем, установленным Правительством Российской Федерации;

4) табачная продукция;

5) автомобили легковые;

5.1) мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л.с.);

6) автомобильный бензин;

7) дизельное топливо;

8) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

9) прямогонный бензин.

Подакцизными товарами в настоящее время не являются:

1) лекарственные средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств, лекарственные средства (включая гомеопатические лекарственные препараты), изготавливаемые аптечными организациями по рецептам на лекарственные препараты и требованиям медицинских организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями нормативной документации, согласованной уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;

2) препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;

3) парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80% включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл, а также парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно, разлитая в емкости до 3 мл включительно;

4) подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти;

5) виноматериалы.

Налог на доходы физических лиц (подоходный налог - НДФЛ) - это прямой федеральный налог, который исчисляется в процентах от совокупного дохода физических лиц за вычетом документально подтвержденных расходов, в соответствии с действующим налоговым законодательством РФ.

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица, являющиеся налоговыми резидентами РФ, а также физические лица, получающие доходы от источников в РФ, не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Понятие "налоговый резидент", используемое при определении подоходного налога, отличается от понятия "финансовый резидент" ("резидент").

Так, в соответствии с п. п. 2, 3 ст. 207 НК РФ **налоговыми резидентами** признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в РФ не прерывается на периоды его выезда за пределы РФ для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения. Независимо от фактического времени нахождения в РФ налоговыми резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы РФ.

Для определения объектов НДФЛ НК РФ определяет перечень от источников в РФ и доходов от источников за пределами РФ, которые облагаются подоходным налогом. Так, в соответствии со ст. 208 НК РФ к доходам от источников в РФ относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, в том числе периодические страховые выплаты (ренты, аннуитеты) и (или) выплаты, связанные с участием страхователя в инвестиционном доходе страховщика, а также выкупные суммы, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в РФ;

3) доходы, полученные от использования в РФ авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в РФ;

5) доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося в РФ;
- в РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций;
- в РФ акций, иных ценных бумаг, долей участия в уставном капитале организаций, полученные от участия в инвестиционном товариществе;
- прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения на территории РФ;
- иного имущества, находящегося в РФ и принадлежащего физическому лицу;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в РФ;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее обособленного подразделения в Российской Федерации;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в РФ и (или) из РФ или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации;

9) доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории РФ;

10) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности в РФ.

К доходам, полученным от источников за пределами Российской Федерации, относятся:

1) дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, предусмотренных подп. 1 п. 1 ст. 208 НК РФ;

2) страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, предусмотренных подп. 2 п. 1 ст. 208 НК РФ;

3) доходы от использования за пределами РФ авторских или иных смежных прав;

4) доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами РФ;

5) доходы от реализации:

- недвижимого имущества, находящегося за пределами РФ;

- за пределами РФ акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций;

- прав требования к иностранной организации, за исключением прав требования, указанных в абз. 4 подп. 5 п. 1 ст. 208 НК РФ;

- иного имущества, находящегося за пределами РФ;

6) вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами РФ;

7) пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;

8) доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки), за исключением предусмотренных подп. 8 п. 1 ст. 208 НК РФ;

9) иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления им деятельности за пределами Российской Федерации.

Для подоходного налога предусмотрено несколько видов налоговых ставок:

1) 13% - общая налоговая ставка;

2) 35% - в отношении следующих доходов:

- стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых конкурсах, играх и других мероприятиях в целях рекламы товаров, работ и услуг, в части превышения размеров, указанных в п. 28 ст. 217 НК РФ;

- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения размеров, указанных в ст. 214.2 НК РФ;

- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных в п. 2 ст. 212 НК РФ;

- в виде платы за использование денежных средств членов кредитного потребительского кооператива (пайщиков), а также процентов за использование сельскохозяйственным кредитным потребительским кооперативом средств, привлекаемых в форме займов от членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива или ассоциированных членов сельскохозяйственного кредитного потребительского кооператива, в части превышения размеров, указанных в ст. 214.2.1 НК РФ;

3) 30% - в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, за исключением доходов, предусмотренных п. 3 ст. 224 НК РФ;

4) 9% - в отношении доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов физическими лицами;

5) 9% - в отношении доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Налог на прибыль организаций - прямой федеральный налог, взимаемый с прибыли юридических лиц.

Налог на прибыль организаций регламентируется гл. 25 НК РФ "Налог на прибыль организации", которая вступила в силу с 1 января 2002 г., была введена в действие 6 августа 2001 г. Федеральным законом N 110-ФЗ "О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также о признании утратившими силу отдельных актов (положений актов) законодательства Российской Федерации о налогах и сборах".

Налог на прибыль организаций является одним из основных налогов системы налоговых платежей РФ. Этот налог позволяет государству регулировать экономические процессы, достаточно эффективно влиять на развитие производства <1>.

<1> Дюжов А.В. Налоги и налогообложение. М.: Московская финансово-промышленная академия, 2008.

Налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются (ст. 246 НК РФ):

- российские организации;
- иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

В соответствии с п. 2 ст. 246 (в ред. Федерального закона от 30 июля 2010 г. N 242-ФЗ), который применяется до 1 января 2017 г. (п. 6 ст. 12 Федерального закона от 30 июля 2010 г. N 242-ФЗ), не **признаются налогоплательщиками:**

1) организации, являющиеся иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи в соответствии со ст. 3 Федерального закона от 1 декабря 2007 г. N 310-ФЗ "Об организации и о проведении XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в городе Сочи, развитии города Сочи как горноклиматического курорта и внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации" или иностранными маркетинговыми партнерами Международного олимпийского комитета в соответствии со ст. 3.1 указанного Федерального закона, в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи;

2) организации, являющиеся официальными вещательными компаниями в соответствии со ст. 3.1 указанного Федерального закона, в отношении доходов от следующих операций, осуществляемых в соответствии с договором, заключенным с Международным олимпийским комитетом или уполномоченной им организацией:

- производство продукции средств массовой информации в период организации XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, установленный ч. 1 ст. 2 указанного Федерального закона;
- производство и распространение продукции средств массовой информации (в том числе осуществление официального теле- и радиовещания, включая цифровые и иные каналы связи) в период проведения XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 г. в городе Сочи, установленный ч. 2 ст. 2 указанного Федерального закона.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организаций признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Таким образом, объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Налоговая ставка - 20%, в том числе 2% зачисляется в федеральный бюджет и 18% зачисляется в бюджеты субъектов РФ.

Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в следующем размере:

- в 2004 - 2012 гг. - 0%;
- в 2013 - 2015 гг. - 18%.

Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ) - это федеральный налог, который объединил три взимавшихся ранее налога:

- налог за пользование недрами (роялти);
- налог на воспроизводство минерально-сырьевой базы;
- акцизы на нефть и стабильный газовый конденсат.

Уплачивают этот налог организации и индивидуальные предприниматели, признаваемые пользователями недр по месту нахождения участка недр.

Налогоплательщиками НДПИ являются юридические лица и индивидуальные предприниматели.

Водный налог - это федеральный налог, плательщиками которого признаются как физические, юридические лица, так и индивидуальные предприниматели. При этом начиная с 2007 г. плательщиками водного налога не признаются граждане и организации, осуществляющие водопользование поверхностных вод на основании договоров аренды. На сегодняшний день все большее число лиц, использующих поверхностные водные объекты, переводится на арендные отношения в соответствии с Водным кодексом РФ, поэтому все меньше и меньше ими уплачивается водный налог.

Объектом налогообложения являются следующие виды водопользования:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях.

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов - это федеральный налог, плательщиками которого признаются как физические, юридические лица, так и индивидуальные предприниматели.

Объектами обложения сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются объекты животного мира (т.е. сами животные) и объекты водных биологических ресурсов (рыба и морские млекопитающие) в соответствии с установленным перечнем, - при изъятии их из среды обитания.

Плательщиками сборов за пользование объектами животного мира признаются граждане и организации, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации.

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов являются граждане и организации, получающие в установленном порядке лицензию на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Сборы не уплачиваются, если пользование такими объектами осуществляется:

- в целях охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, а также в целях воспроизводства;
- в научных целях.

Государственная пошлина - сбор, взимаемый с лиц, указанных в ст. 333.16 НК РФ, при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами Российской Федерации, законодательными актами субъектов Российской Федерации и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации.

Налог на добавленную стоимость (НДС).

По мнению ИФНС, поступление на расчетный счет денежных средств с назначением платежа "оплата за выполненный объем работ" свидетельствует о возникновении налоговой базы по НДС с аванса.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, договорами субподряда предварительная оплата (аванса) за выполнение строительно-монтажных работ не предусмотрена. Налоговый орган не представил доказательств того, что полученные налогоплательщиком суммы являются частичной оплатой в счет предстоящего выполнения работ <1>.

<1> Постановление ФАС Уральского округа от 31 мая 2011 г. N Ф09-2930/11-С2 по делу N А07-7707/2010. Требование: Об отмене решения налогового органа. Обстоятельства: Налоговый орган начислил: 1) налог на прибыль, исключив из состава расходов оплату суточных работникам при направлении их в служебные командировки; 2) НДС, включив в налоговую базу авансовые платежи за выполнение строительных работ; 3) налог на прибыль и НДС с учетом оплаты работ, не принятых заказчиком в налоговом периоде. Решение: Требование удовлетворено, так как: 1) работа сотрудников носит разъездной характер, спорные выплаты являются компенсацией за работу в особых условиях; 2) принадлежность спорных сумм к авансовым платежам не подтверждена, основания их перечисления не установлены; 3) в удовлетворении требования отказано, так как уточненная декларация не подавалась, налоговые обязательства не скорректированы. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Акцизы.

По мнению таможни, общество должно уплатить акциз при ввозе на территорию РФ мотоциклов,

поскольку согласно информации, полученной от официального дистрибьютора компании - производителя мототехники в РФ, мощность двигателей мотоциклов соответствующей модели составляет 164 л.с. При этом представленные декларантом экспертные заключения содержат разную информацию относительно мощности двигателей ввезенных обществом мотоциклов, а именно 149 л.с. и 150 л.с., что ставит под сомнение происхождение результатов данной экспертизы.

Как указал суд, признавая позицию таможни неправомерной, в подтверждение заявленной мощности двигателей мотоциклов (149 л.с.) обществом представлены экспертные заключения, из которых следует, что мощность двигателей спорных мотоциклов составляет 149 л.с. (согласно одному заключению) и 150 л.с. (согласно второму заключению). Кроме того, мощность двигателей аналогичных мотоциклов подтверждается информацией с сайта компании-производителя в сети Интернет и представленным в материалах дела каталогом мотоциклов. Таким образом, данные мотоциклы не являются подакцизным товаром в силу подп. 6 п. 1 ст. 181 НК РФ и, следовательно, у таможни не имелось оснований для доначисления акциза <1>.

<1> Постановление ФАС Дальневосточного округа от 8 июня 2011 г. N Ф03-2157/2011 по делу N А51-14285/2010. Правомерно удовлетворено заявление о признании недействительным решения об отмене по результатам ведомственного контроля решения таможенного поста о правильности исчисления таможенных платежей, поскольку спорные мотоциклы не являются подакцизным товаром, в связи с чем оснований для доначисления обществу по спорной грузовой таможенной декларации таможенных платежей не имелось. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Налог на доходы физических лиц.

По мнению налогового органа, выплаты полевого довольствия по истечении семилетнего срока действующим законодательством не установлены, соответственно, произведенные предприятием спорные выплаты не могут быть освобождены от обложения налогом на доходы физических лиц.

Как указал суд, признавая позицию налогового органа необоснованной, в соответствии с подп. 3 п. 1 ст. 217 НК РФ к суммам, не подлежащим обложению налогом на доходы физических лиц, относятся все виды компенсационных выплат, связанных в том числе с выполнением физическим лицом трудовых обязанностей <1>.

<1> Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 мая 2011 г. по делу N А58-6834/10. Заявление о признании незаконным решения налогового органа о привлечении к ответственности за неуплату сумм налогов, о предложении уплатить недоимку и начислении пеней удовлетворено правомерно, поскольку полевое довольствие является компенсационной выплатой работникам, занятым на разработке месторождения, и не облагается налогом независимо от срока обработки месторождения. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Налог на прибыль.

По мнению ИФНС, расхождения в количестве выработанной готовой продукции между данными ежедневных рапортов о выработке готовой продукции технологов, мастеров организации и ежемесячных расчетов фактической себестоимости единицы продукции по номенклатуре свидетельствуют о завышении налогоплательщиком расходов по налогу на прибыль.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, для целей исчисления налога на прибыль данные ежедневных рапортов о количестве выработанной продукции не имеют значения, поскольку не соответствуют требованиям Федерального закона от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете", предъявляемым к первичным учетным документам <1>.

<1> Постановление ФАС Уральского округа от 1 июня 2011 г. N Ф09-2789/11-С3 по делу N А47-1527/2010. Требование: Об отмене решения налогового органа. Обстоятельства: Налоговый орган начислил налог на прибыль, пени, штраф, указав на: 1) неправомерное уменьшение налогоплательщиком налоговой базы на убытки прошлых лет; 2) то, что налогоплательщиком фактически в количественном выражении выработано и передано на реализацию меньше продукции, чем указано в ежемесячных расчетах. Решение: Требование удовлетворено, так как: 1) наличие убытков отражено в бухгалтерских и налоговых отчетных документах, их размер подтверждается выездной налоговой проверкой; 2) уменьшение количества выработанной и переданной на реализацию продукции не является основанием для уменьшения размера косвенных расходов налогоплательщика. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Налог на добычу полезных ископаемых.

По мнению ИФНС, налогоплательщик допустил занижение расчетной стоимости добытых полезных

ископаемых, поскольку не учел транспортные расходы по доставке руды до обогатительной фабрики.

Как указал суд, признавая позицию ИФНС неправомерной, этап транспортировки руды из рудника на обогатительную фабрику не связан с добычей полезного ископаемого, а необходим для обеспечения обогатительной фабрики сырьем (медной и медно-цинковой рудой) для производства медного концентрата. Обогатительная фабрика не принимает участия в процессе добычи руды, а является самостоятельным производственным подразделением организации, где поступившая из рудника руда проходит дальнейшую переработку. Поэтому налогоплательщик правомерно не включил транспортные расходы по доставке руды до обогатительной фабрики в состав расходов, формирующих налоговую базу по налогу на добычу полезных ископаемых <1>.

<1> Постановление ФАС Уральского округа от 6 июня 2011 г. N Ф09-3078/11-С3 по делу А07-16442/2010. Требование: Об отмене решения налогового органа. Обстоятельства: Налоговый орган начислил налог на добычу полезных ископаемых, пени, штраф, указав, что налогоплательщиком не были учтены транспортные расходы на доставку руды до обогатительной фабрики, в связи с чем занижена расчетная стоимость добытых полезных ископаемых. Решение: Требование удовлетворено, поскольку этап транспортировки руды из рудника на обогатительную фабрику не связан с добычей полезного ископаемого, а необходим для обеспечения фабрики сырьем, указанные транспортные расходы не подлежат включению в состав расходов, формирующих налоговую базу по налогу на добычу полезных ископаемых. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Водный налог.

По мнению налогоплательщика, со дня вступления в силу (а именно с 1 января 2007 г.) Водного кодекса РФ общество не является плательщиком водного налога.

Как указал суд, признавая позицию налогоплательщика неправомерной, после 1 января 2007 г. водопользователи, осуществляющие использование поверхностных водных объектов на основании выданных лицензий на водопользование и договоров пользования водными объектами, заключенных до введения в действие нового Водного кодекса РФ, уплачивают водный налог до момента истечения срока действий таких лицензий и договоров <1>.

<1> Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 апреля 2011 г. по делу N А05-9658/2010. Суд отказал в признании недействительным решения ИФНС в части доначисления ОАО водного налога, поскольку после 1 января 2007 г. водопользователи, осуществляющие использование поверхностных водных объектов на основании лицензии на водопользование и договоров пользования водными объектами, выданных и заключенных до введения в действие нового Водного кодекса РФ, уплачивают водный налог до момента истечения срока действия таких лицензий и договоров. Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

13.2. Состав и правовое значение региональных налогов

Региональными признаются налоги, устанавливаемые НК РФ и законами субъектов Российской Федерации, вводимые в действие в соответствии с НК РФ законами субъектов Российской Федерации и обязательные к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. При установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации определяются следующие элементы налогообложения: налоговые ставки в пределах, установленных НК РФ, порядок и сроки уплаты налога, а также формы отчетности по данному региональному налогу. Иные элементы налогообложения устанавливаются НК РФ. При установлении регионального налога законодательными (представительными) органами субъектов Российской Федерации могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

В соответствии со ст. 14 НК РФ к региональным налогам относятся:

1) налог на имущество организаций;

2) налог на игорный бизнес;

3) транспортный налог.

Налог на имущество организации - региональный налог, который является стабильным источником доходов бюджетов Российской Федерации.

Объектами налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество (в том числе имущество, переданное во временное владение, в пользование, распоряжение, доверительное управление, внесенное в совместную деятельность или полученное по концессионному соглашению), учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в порядке, установленном для ведения бухгалтерского учета.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества, признаваемого объектом

налогообложения. Налоговая база определяется налогоплательщиками самостоятельно.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов Российской Федерации и не могут превышать 2,2%. При этом допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий налогоплательщиков и (или) имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Налог на игорный бизнес - региональный налог, взимаемый с организаций и индивидуальных предпринимателей, осуществляющих предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса. А именно с предпринимателей, имеющих игровые столы, игровые автоматы, кассы тотализатора, кассы букмекерской конторы.

Налоговая база определяется отдельно как общее количество соответствующих объектов налогообложения.

Объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Налоговая ставка - 20%, в том числе 2% зачисляется в федеральный бюджет и 18% - в бюджеты субъектов Российской Федерации.

Налоговая ставка по налогу на прибыль организаций для сельскохозяйственных товаропроизводителей, не перешедших на систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), по деятельности, связанной с реализацией произведенной ими сельскохозяйственной продукции, а также с реализацией произведенной и переработанной данными организациями собственной сельскохозяйственной продукции, устанавливается в следующем размере:

- в 2004 - 2012 гг. - 0%;
- в 2013 - 2015 гг. - 18%.

Транспортный налог является региональным налогом, формирующим доходную базу региональных бюджетов. Уплата налога производится налогоплательщиками по месту регистрации транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов Российской Федерации.

Налогоплательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, исчисляют сумму налога и сумму авансового платежа по налогу самостоятельно.

Налогоплательщики, являющиеся организациями, по истечении налогового периода (не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом) представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию.

Налог на имущество организации.

По мнению прокурора, закон области в части установления для отделений почтовой связи, находящихся в сельской местности, ставки налога на имущества в размере 1,1% противоречит федеральному законодательству, поскольку в нарушение ст. ст. 56, 380 НК РФ Законом фактически предоставлена налоговая льгота одному предприятию - ФГУП "Почта России" и установлена она не в отношении имущества, а структурных подразделений ФГУП.

Как указал Верховный Суд РФ, признавая позицию прокурора необоснованной, положений о предоставлении ФГУП "Почта России" льгот по налогу на имущество Закон области не содержит. Дифференцированная налоговая ставка установлена для организаций в отношении имущества (отделений почтовой связи), находящегося в сельской местности, что полностью соответствует требованиям ст. 380 НК РФ, поскольку подробного определения категории имущества, подлежащего налогообложению, НК РФ не запрещает <1>.

<1> Определение Верховного Суда РФ от 15 апреля 2009 г. N 86-Г09-9. Об оставлении без изменения решения Владимирского областного суда от 18 февраля 2009 г., которым отказано в удовлетворении заявления о признании недействующим подпункта 3 пункта 2 статьи 2 Закона Владимирской области от 12 ноября 2003 г. N 110-ОЗ "О налоге на имущество организаций". Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Транспортный налог.

По мнению заявителя, п. 3 ст. 361 НК РФ (в ред. до 01.01.2010) и Закон Краснодарского края о транспортном налоге противоречат Конституции РФ, поскольку необоснованно ограничивают право на применение льготы по транспортному налогу в зависимости от мощности двигателя автомобиля, что ставит в неравное положение физических лиц - инвалидов I и II групп, обладающих правом на такую льготу. Кроме того, неопределенность и неясность п. 3 ст. 361 НК РФ не позволили законодателю Краснодарского края включать в закон о транспортном налоге положение об установлении

дифференцированных ставок данного налога в зависимости от категории транспортного средства и срока его полезного использования.

Как указал Конституционный Суд РФ, отказывая заявителю в принятии его жалобы к рассмотрению, поставленные заявителем вопросы отнесены к прерогативе законодателя <1>.

<1> Определение Конституционного Суда РФ от 25 ноября 2010 г. N 1550-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Семенова Ясона Георгиевича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 361 Налогового кодекса Российской Федерации и Законом Краснодарского края "О транспортном налоге на территории Краснодарского края". Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

13.3. Состав и правовое значение местных налогов

Местные налоги - это налоги, зачисляемые в доход местных органов государственной власти и государственного управления.

Ставки местных налогов устанавливаются представительными органами государственной власти, а налоговые суммы поступают в доходы местных органов государственной власти и расходуются ими. В соответствии со ст. 15 НК РФ к местным налогам относятся:

1) земельный налог;

2) налог на имущество физических лиц.

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. Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов Российской Федерации.

Земельный налог является местным налогом. Все средства от него поступают в бюджет того города, района, сельской администрации, на территории которых находится земельный участок.

Земельный налог уплачивают организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налогоплательщиками налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками, признаваемыми объектом налогообложения на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Налоговая база по земельному налогу определяется как кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Кадастровая стоимость земельного участка определяется оценщиком в соответствии с законодательством об оценочной деятельности в Российской Федерации.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) и не могут превышать:

1) 0,3% в отношении земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в населенных пунктах и используемых для сельскохозяйственного производства;

- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или предоставленных для жилищного строительства;

- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства, а также дачного хозяйства;

2) 1,5% в отношении прочих земельных участков.

Допускается установление дифференцированных налоговых ставок в зависимости от категорий земель и (или) разрешенного использования земельного участка.

Налог на имущество физических лиц, так же как и земельный налог, является местным налогом, поступает в бюджеты муниципальных образований.

Налог на имущество физических лиц уплачивают физические лица - собственники имущества,

признаваемого объектом налогообложения.

Объекты налогообложения:

- жилой дом;
- квартира;
- комната;
- дача;
- гараж;
- иное строение, помещение и сооружение;
- доля в праве общей собственности на имущество.

Налоговая база по налогу на имущество физических лиц определяется как инвентаризационная стоимость имущества по состоянию на 1 января года, являющегося налоговым периодом.

Инвентаризационная стоимость определяется органами технического учета и технической инвентаризации. Оценка строений, помещений и сооружений осуществляется по состоянию на 1 января каждого года на основе данных инвентаризации, проводимой в соответствии с действующим законодательством.

Техническая инвентаризация объектов капитального строительства может проводиться на основании заявления заинтересованных лиц.

Налоговые ставки устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) в следующих пределах:

Суммарная инвентаризационная стоимость объектов налогообложения, руб.	Ставка налога, в процентах
До 300000 (включительно)	До 0,1 (включительно)
Свыше 300000 до 500000 (включительно)	Свыше 0,1 до 0,3 (включительно)
Свыше 500000	Свыше 0,3 до 2,0 (включительно)

Органы местного самоуправления имеют право устанавливать налоговые льготы по налогу на имущество физических лиц и основания для их использования налогоплательщиками.

Лица, имеющие право на льготы, самостоятельно представляют необходимые документы в налоговые органы.

С 1 января 2011 г. налог на имущество физических лиц уплачивается физическими лицами один раз в год, не позднее 1 ноября года, следующего за годом, за который исчислен налог.

13.4. Правовое регулирование формирования бюджетов всех уровней

Бюджетная система строится на следующих основополагающих принципах:

принцип единства бюджетной системы РФ. Этот принцип подразумевает единство правовой базы, денежной системы, порядка формирования и осуществления бюджетного процесса, форм бюджетной документации (в том числе статистической отчетности), принципов бюджетного процесса и санкций за нарушения бюджетного законодательства, а также соблюдение единого порядка финансирования расходов бюджетов всех уровней бюджетной системы, ведения бухгалтерского учета средств федерального бюджета, бюджетов субъектов РФ и местных бюджетов;

принцип разграничения доходов и расходов между всеми уровнями бюджетной системы РФ. В соответствии с данным принципом соответствующие виды доходов (полностью или частично) и полномочий по осуществлению расходов закрепляются за органами государственной власти страны, органами государственной власти субъектов РФ и местного самоуправления;

принцип самостоятельности бюджетов всех уровней. Означает закрепление прав и обязанностей субъектов РФ по формированию доходов, направлению расходов и составлению регулирующих статей всех уровней бюджетов;

принцип полноты бюджета требует полного отражения в бюджетах всех уровней всех доходов и

расходов, их достоверного обоснования (особенно это касается величины расходов) и выявления возможностей дополнительного привлечения средств;

принцип сбалансированности бюджетов означает соответствие суммарного объема доходов расходам и поступлениям из источников финансирования их дефицита;

принцип реальности бюджета предполагает отражение действительных величин доходов и расходов государства, а также эффективности и экономности использования бюджетных средств;

принцип достоверности бюджетов всех уровней означает тесную связь с методами и отдельными показателями статистического анализа.

Принцип гласности (прозрачности) бюджета подразумевает обязательность предварительного обсуждения бюджетных статей на открытых заседаниях парламента, опубликование бюджета в открытой печати после утверждения с регулярными сообщениями о ходе его выполнения по месяцам, кварталам и в целом за бюджетный период. Этот принцип тесно связан с принципом адресности и целевого характера бюджетных средств.

Бюджетная система Российской Федерации состоит из трех уровней:

- федеральный бюджет;
- региональный (бюджет субъектов Федерации);
- местный бюджет.

Бюджеты всех уровней должны быть четко сбалансированы. Для достижения сбалансированности необходимо устанавливать предельные размеры их дефицита.

Каждое звено бюджетной системы решает свои конкретные задачи социально-экономического развития соответствующего уровня.

Организация эффективной бюджетной системы страны основывается на принципе самостоятельности федерального бюджета и бюджетов субъектов РФ, участия всех территорий в формировании доходов и финансировании расходов федерального и региональных бюджетов.

В соответствии с вышеизложенным можно сформулировать основные принципы организации эффективной бюджетной системы:

- создание трехуровневой системы бюджетных отношений и четкое разграничение функции бюджетов различных уровней в соответствии с их компетенцией;
- равенство, но не тождество бюджетных прав субъектов управления;
- самостоятельность каждого из бюджетов и достаточно высокая автономия их формирования и контроль за их исполнением;
- равенство региональных, федеральных и местных интересов, их тесная увязка между собой на базе четкого разграничения источников доходов, направлений расходов между всеми звеньями бюджетной системы;
- прозрачность межбюджетных отношений, основанных на единой методологии расчета бюджетных статей и единых критериях социально-статистического анализа.

Основным источником покрытия дефицита бюджетов всех уровней выступают внутренние и внешние заимствования.

Основные **внутренние заимствования** включают: кредиты, полученные Правительством РФ от денежно-кредитных учреждений и прочих кредитных организаций; государственные займы, осуществляемые в форме выпуска государственных краткосрочных и долгосрочных ценных бумаг от имени правительства, и средства, полученные от их продажи на внутренних рынках; долговые обязательства различных эмитентов, гарантированные Правительством РФ; бюджетные ссуды.

Внешние заимствования при финансировании дефицита бюджета включают: средства от продажи государственных ценных бумаг на внешних рынках, часто в форме облигаций различных субъектов РФ, размещаемых на внешних рынках и номинированных в иностранной валюте; кредиты правительств иностранных государств и международных финансовых организаций (например, Международного валютного фонда (МВФ), Мирового банка реконструкции и развития (МБРР), Европейского банка реконструкции и развития (ЕБРР)).

Бюджетная классификация обеспечивает сопоставимость бюджетов всех уровней и включает в себя:

- классификацию доходов бюджетов РФ;
- функциональную классификацию расходов бюджетов РФ;
- экономическую классификацию расходов бюджетов РФ;
- классификацию источников внутреннего финансирования дефицита федерального бюджета;
- классификацию источников внешнего финансирования дефицита федерального бюджета;
- классификацию внутренних долгов как по РФ в целом, так и по отдельным субъектам страны;
- классификацию видов государственного внешнего долга и структуризацию величины внешних активов РФ;
- ведомственную классификацию расходов федерального бюджета. Расходы бюджетов всех уровней делятся на расходы, включаемые в бюджет текущих расходов и в бюджет развития.

Необходимо отметить, что в бюджет развития входят ассигнования на финансирование инвестиционной и инновационной деятельности и прочие затраты, связанные с реструктуризацией экономики и расширением производства. Средства, включенные в бюджет развития, не могут быть использованы на иные цели.

Земельный налог.

По мнению ИФНС, налогоплательщик - бывший авиаотряд, которому еще в 1981 г. распоряжением исполкома для размещения аэропорта был предоставлен земельный участок, - неправомерно не уплачивал земельный налог на данный участок на основании подп. 3 п. 2 ст. 389 НК РФ, поскольку данный участок не относится к землям, ограниченным в обороте.

Нижестоящие суды поддержали позицию ИФНС.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, возвращая дело на новое рассмотрение в суд первой инстанции, суды так и не выяснили, чем вызваны явные противоречия в правоустанавливающих документах относительно вида разрешенного использования спорного надела.

Размещение аэропорта и его использование могли иметь место в целях как обороны, так и гражданской обороны. Вместе с тем отражение в правоустанавливающих документах оговорки "в особый период" не исключает для налогоплательщика возможности использовать спорный участок в своей хозяйственной деятельности.

При таких условиях решение вопроса о том, является ли спорный участок ограниченным в обороте, зависит от выяснения таких обстоятельств: какие объекты расположены на данном участке; использует ли их налогоплательщик в своей хозяйственной деятельности; на чьем балансе они находятся; если спорный участок является объектом обложения земельным налогом, почему орган, осуществляющий введение земельного кадастра, до возникновения настоящего спора не уведомлял ИФНС об этом участке и его землепользователе в соответствии с п. 12 ст. 396 НК РФ <1>.

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. N 3199/10 по делу N А57-1017/09-5. Дело в части признания недействительными актов налогового органа по эпизоду доначисления земельного налога, пеней и штрафов направлено на новое рассмотрение в суд первой инстанции, так как при решении вопроса о том, является ли земельный участок ограниченным в обороте (основание освобождения от уплаты земельного налога), судом не было установлено, какие объекты расположены на данном земельном участке, использует ли их заявитель в своей хозяйственной деятельности, на чьем балансе они находятся // Вестник ВАС РФ. 2011. N 1 (январь).

Практические задания

1. Раскройте состав и правовое значение федеральных, региональных и местных налогов и сборов.
2. Охарактеризуйте особенности каждого уровня бюджета Российской Федерации.

Тестовые задания

1. В соответствии со ст. 13 НК РФ к федеральным налогам и сборам относятся:

а) налог на добавленную стоимость; акцизы, налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина;

б) налог на добавленную стоимость; акцизы, налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на имущество физических лиц;

в) налог на добавленную стоимость; акцизы, налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на имущество физических лиц и юридических лиц.

2. Для подоходного налога предусмотрено несколько видов налоговых ставок:

а) 13%, 35%;

б) 13%, 35%, 9%, 30%;

в) 13%, 20%, 30%.

3. Для налога на добавленную стоимость предусмотрено несколько видов налоговых ставок:

а) 0%, 10%, 18%;

б) 20%, 18%;

в) 0%, 18%.

4. В соответствии со ст. 14 НК РФ к региональным налогам относятся:

а) налог на имущество организаций; земельный налог; подоходный налог;
б) налог на игорный бизнес; налог на имущество организаций; транспортный налог;
в) транспортный налог и земельный налог.

5. В соответствии со ст. 15 НК РФ к местным налогам относятся:
а) земельный налог и транспортный налог;
б) налог на имущество физических лиц и налог на игорный бизнес;
в) земельный налог и налог на имущество физических лиц.

Контрольные вопросы

1. В чем состоят отличия федеральных, региональных и местных налогов и сборов?
2. В чем заключаются особенности состава федеральных налогов?
3. Каково правовое регулирование формирования бюджетов всех уровней?

Глава 14. ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ СПЕЦИАЛЬНЫХ НАЛОГОВЫХ РЕЖИМОВ

14.1. Система налогообложения

Система налогообложения представляет собой совокупность **налогов** и **сборов**, взимаемых в установленном порядке.

Законодательной основой построения налоговой системы Российской Федерации является НК РФ, а также принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах, законодательные акты субъектов РФ.

В настоящее время налоговое законодательство выделяет четыре системы налогообложения (специальные налоговые режимы):

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) - гл. 26.1 НК РФ;

2) упрощенная система налогообложения - гл. 26.2 НК РФ;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности - гл. 26.3 НК РФ;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции - гл. 26.4 НК РФ.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) является специальным налоговым режимом, направленным на финансовую поддержку сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также упрощение налогового администрирования.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

Налоговый период составляет один календарный год.

Применение единого сельскохозяйственного налога заменяет уплату следующих налогов:

для организаций: налог на прибыль организаций; налог на имущество организаций; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности));

для индивидуальных предпринимателей: налог на доходы физических лиц; налог на имущество физических лиц; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности)).

Объектом налогообложения единого сельскохозяйственного налога являются доходы, уменьшенные на величину расходов.

Налоговая ставка по ЕСХН - 6%.

Упрощенная система налогообложения, действующая с 1 января 2003 г., организациями и индивидуальными предпринимателями применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно в порядке, предусмотренном гл. 26.2 НК РФ.

Упрощенная система налогообложения - это специальный налоговый режим, применяемый организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно наряду с общей системой налогообложения. Суть этого налогового режима состоит в том, что налогоплательщики (организации и индивидуальные предприниматели) вместо ряда налогов, установленных законодательством

Российской Федерации о налогах и сборах, уплачивают единый налог, исчисляемый по результатам деятельности за налоговый период (далее - единый налог) <1>.

<1> Дюжов А.В. Налоги и налогообложение. М.: Московская финансово-промышленная академия, 2008.

В соответствии со ст. 346.12 НК РФ налогоплательщиками признаются организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на упрощенную систему налогообложения и применяющие ее в порядке, установленном настоящей главой.

Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев того года, в котором организация подает заявление о переходе на упрощенную систему налогообложения, доходы, определяемые в соответствии со ст. 248 НК РФ, не превысили 45 млн. руб.

В соответствии с п. 3 ст. 346.12 НК РФ не вправе применять упрощенную систему налогообложения следующие категории налогоплательщиков:

1) организации, имеющие филиалы и (или) представительства;

2) банки;

3) страховщики;

4) негосударственные пенсионные фонды;

5) инвестиционные фонды;

6) профессиональные участники рынка ценных бумаг;

7) ломбарды;

8) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся производством подакцизных товаров, а также добычей и реализацией полезных ископаемых, за исключением общераспространенных полезных ископаемых;

9) организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом;

10) нотариусы, занимающиеся частной практикой, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, а также иные формы адвокатских образований;

11) организации, являющиеся участниками соглашений о разделе продукции;

12) организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на единый сельскохозяйственный налог;

13) организации, в которых доля участия других организаций составляет более 25%;

14) организации и индивидуальные предприниматели, средняя численность работников которых за налоговый (отчетный) период, определяемая в порядке, устанавливаемом федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным в области статистики, превышает 100 человек;

15) организации, у которых остаточная стоимость основных средств и нематериальных активов, определяемая в соответствии с законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, превышает 100 млн. руб.;

16) казенные и бюджетные учреждения;

17) иностранные организации;

18) организации и индивидуальные предприниматели с годовой выручкой свыше 60 млн. руб.

В связи с применением упрощенной системы налогообложения от уплаты следующих налогов освобождаются:

- организации: от налога на прибыль организаций; налога на имущество организаций; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности));

- индивидуальные предприниматели: от налога на доходы физических лиц; налога на имущество физических лиц; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности)).

Объектом налогообложения при упрощенной системе налогообложения (по выбору налогоплательщика) являются:

- доходы;

- доходы, уменьшенные на величину расходов.

Ставка налога при упрощенной системе налогообложения составляет:

- 6% (при выборе объекта налогообложения "доходы");

- 15% (при выборе объекта налогообложения "доходы минус расходы").

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (ЕНВД) устанавливается НК РФ, вводится в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга и применяется наряду с общей системой налогообложения (далее - общий режим налогообложения) и иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

В соответствии с п. 2 ст. 346.26 НК РФ система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности может применяться по решениям представительных органов муниципальных районов, городских округов, законодательных (представительных) органов государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в отношении следующих видов предпринимательской деятельности:

1) оказания бытовых услуг, их групп, подгрупп, видов и (или) отдельных бытовых услуг, классифицируемых в соответствии с Общероссийским классификатором услуг населению;

2) оказания ветеринарных услуг;

3) оказания услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;

4) оказания услуг по предоставлению во временное владение (в пользование) мест для стоянки автотранспортных средств, а также по хранению автотранспортных средств на платных стоянках (за исключением штрафных автостоянок);

5) оказания автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, имеющими на праве собственности или ином праве (пользования, владения и (или) распоряжения) не более 20 транспортных средств, предназначенных для оказания таких услуг;

6) розничной торговли, осуществляемой через магазины и павильоны с площадью торгового зала не более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли. Для целей главы 26.3 НК РФ розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с площадью торгового зала более 150 кв. м по каждому объекту организации торговли, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

7) розничной торговли, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети, не имеющей торговых залов, а также объекты нестационарной торговой сети;

8) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей не более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания. Для целей гл. 26.3 НК РФ оказание услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания с площадью зала обслуживания посетителей более 150 кв. м по каждому объекту организации общественного питания, признается видом предпринимательской деятельности, в отношении которого единый налог не применяется;

9) оказания услуг общественного питания, осуществляемых через объекты организации общественного питания, не имеющие зала обслуживания посетителей;

10) распространения наружной рекламы с использованием рекламных конструкций;

11) размещения рекламы на транспортных средствах;

12) оказания услуг по временному размещению и проживанию организациями и предпринимателями, использующими в каждом объекте предоставления данных услуг общую площадь помещений для временного размещения и проживания не более 500 кв. м;

13) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование торговых мест, расположенных в объектах стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, объектов нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания, не имеющих зала обслуживания посетителей;

14) оказания услуг по передаче во временное владение и (или) в пользование земельных участков для размещения объектов стационарной и нестационарной торговой сети, а также объектов организации общественного питания.

Величина налога определяется расчетным путем и зависит от физических показателей, характеризующих определенные виды деятельности, и базовой доходности в месяц (п. 3 ст. 346.29 НК РФ).

Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции - особая система налогообложения, специальный налоговый режим, применяемый при выполнении соглашений, которые заключены в соответствии с Федеральным законом от 30 декабря 1995 г. N 225-ФЗ "О соглашениях о разделе продукции" (далее - Федеральный закон о соглашениях о разделе продукции).

Соглашение о разделе продукции выгодно как инвестору, так и государству: первый имеет благоприятные условия для вклада средств в поиск, разведку, а также добычу полезных ископаемых; государство приобретает гарантии получения части прибыли от этой деятельности. Режим применяется в течение всего срока действия соглашения о разделе продукции.

Соглашение о разделе продукции должно отвечать следующим требованиям:

- должно быть заключено после проведения аукциона на предоставление права пользования недрами на иных условиях, чем раздел продукции в порядке и на условиях, которые определены п. 2 ст. 4 Федерального закона о соглашениях о разделе продукции, и признания аукциона несостоявшимся;

- при выполнении соглашений, в которых применяется порядок раздела продукции, установленный п. 2 ст. 8 Федерального закона о соглашениях о разделе продукции, доля государства составляет не

менее 32% от общего количества произведенной продукции;

- предусматривается увеличение доли государства в прибыльной продукции в случае улучшения показателей инвестиционной эффективности для инвестора при выполнении соглашения. Показатели инвестиционной эффективности устанавливаются в соответствии с условиями соглашения.

В силу ст. 346.36 НК РФ налогоплательщиками и плательщиками сборов, уплачиваемых при применении специального налогового режима, установленного гл. 26.4 НК РФ, признаются организации, являющиеся инвесторами соглашения в соответствии с Федеральным законом о соглашениях о разделе продукции.

14.2. Теоретические проблемы правового регулирования специальных режимов налогообложения

С середины 2008 г. Россия, как и большинство стран мира, столкнулась с серьезными экономическими проблемами. Резкое ухудшение внешнеэкономических условий, падение объемов экспорта, отток капитала и приостановка банковского кредита привели к значительному сокращению инвестиционной активности и спаду в промышленности в 2009 г. За 2009 г. ВВП снизился на 7,9% по сравнению с 2008 г. Доходы федерального бюджета в 2009 г. составили 7336,0 млрд. руб., что на 20,9% ниже величины за аналогичный период 2008 г. Дефицит федерального бюджета 2009 г. составил 2326,1 млрд. руб., или 6,0% ВВП (в аналогичном периоде прошлого года бюджет был исполнен с профицитом в 1707,5 млрд. руб.) <1>.

<1> Об итогах социально-экономического развития Российской Федерации в 2009 г. // http:/www.economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/monitoring/doc20100203_01.

Сокращение объемов промышленного производства, негативная тенденция изменения иных макроэкономических показателей приводят к снижению поступления налогов в бюджетную систему и увеличению масштабов уклонения от уплаты налогов. Острота проблемы уклонения от уплаты налогов требует адекватного развития системы правовой охраны фискальных интересов государства. Признавая важную роль уголовного права в регулировании вопросов установления ответственности за уклонение от уплаты налогов, следует отметить, что частичному решению данной проблемы может способствовать использование системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход (системы вмененного налогообложения). При данной конструкции объектом налогообложения выступает не реально полученный, а потенциально возможный доход налогоплательщика. Использование такой системы позволяет повысить эффективность налогового контроля в сферах, где традиционно высока доля расчетов наличными деньгами. В то же время применение конструкции вмененного дохода требует тщательного юридического и экономического обоснования норм налогового права в целях обеспечения паритета законных интересов налогоплательщиков и государства <1>.

<1> Чудиновских М.В. Система вмененного налогообложения в России: проблемы финансово-правового регулирования (на примере Уральского федерального округа): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Тюмень, 2010.

Понятие "налоговый режим" как совокупность общих условий и правил функционирования налоговой системы государства отражает ее важнейшие черты и вследствие этого имеет содержание, вбирающее материю не только налогового права, но и отдельных элементов других сфер правовой системы (государственного, административного и других отраслей права), а также иных направлений общественного знания. Используемое для обозначения отраслевого юридического режима понятие "налоговый режим" занимает важное место при исследовании природы налогового права. Отдельные виды режимов, понимаемых в последнем из указанных значений, могут рассматриваться как институты налогового права. Для их обозначения в зависимости от характера регулируемых отношений могут использоваться понятия "налоговый режим" и "режим налогообложения". Последнее более точно отражает специфику режимов, охватывающих системы правовых норм, которые непосредственно устанавливают порядок налогообложения определенных объектов и (или) категорий налогоплательщиков <1>.

<1> Шахмаметьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. М., 2011.

Потребность в специальных налоговых режимах предопределена необходимостью учета в целях налогообложения специфики отдельных групп налогоплательщиков и сфер деятельности, в которых они функционируют. В настоящее время существует потребность в адаптации правовых механизмов каждого

из специальных налоговых режимов к реальным условиям налогообложения, выявлении скрытых дефектов их правового регулирования, уяснении особенностей порядка их реализации.

Установление государством специальных налоговых режимов в виде особого порядка исчисления и уплаты налогов и сборов требует уточнения перечня субъектного состава налогоплательщиков, которые используют специальные налоговые режимы.

Как для организаций, так и для индивидуальных предпринимателей имеется потребность в выявлении правовых характеристик специальных налоговых режимов, в том числе порядка их уплаты в целях выполнения своих налоговых обязанностей. Такая потребность возрастает в силу наличия нерешенных вопросов в регулировании указанных режимов и усложненного порядка их применения.

Правовое регулирование специальных налоговых режимов осуществляется на основе общих принципов налогообложения, обусловливающих характер проявления этих режимов. К их числу относятся:

1) **принцип законности** установления налогов и сборов, который проявляется применительно к специальным налоговым режимам в отношении формы и порядка их установления. Делается вывод, что специальные налоговые режимы должны устанавливаться федеральным законом, в котором определены все предусмотренные элементы налогообложения. Доказывается, что определенные ст. 38 НК РФ критерии определения объекта налогообложения должны распространяться на все специальные налоговые режимы;

2) **принцип равенства** и всеобщности налогообложения, устанавливающий запрет на создание для определенного круга налогоплательщиков условий, способных привести к нарушению равенства налогообложения, и не предполагающий создание специфических офшоров в налоговой системе или каких-либо особых условий для налогоплательщиков;

3) **принцип экономической обоснованности налогов и сборов** раскрывается как потребность учета объективных требований экономических законов и их последствий в процессе налогообложения;

4) **принцип учета единства экономического пространства в налогообложении** рассматривается через реализацию порядка унификации налогообложения, что применительно к специальным налоговым режимам должно отражаться в виде запрета на установление преград посредством налоговых механизмов специальных налоговых режимов для осуществления предпринимательской деятельности <1>.

<1> Шахмаметьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. М., 2011.

Упрощенная система налогообложения. По мнению ИФНС, при определении величины предельного размера доходов, ограничивающего право на применение упрощенной системы налогообложения, налогоплательщиком - индивидуальным предпринимателем завышен доход от деятельности, облагаемой единым налогом на вмененный доход. В связи с этим у индивидуального предпринимателя отсутствуют основания для утраты права на применение упрощенной системы налогообложения и перехода на общую систему налогообложения, поскольку ее доходы от всех видов деятельности за 2005 г. не превысили предельной величины.

Как указал Высший Арбитражный Суд РФ, признавая позицию ИФНС необоснованной, 16 августа 2005 г. индивидуальный предприниматель сообщил ИФНС об утрате права на применение упрощенной системы налогообложения и переходе с 10.08.2005 на общий режим налогообложения. Поскольку применение специального режима является правом налогоплательщика, то указанное сообщение следует рассматривать как уведомление ИФНС о намерении индивидуального предпринимателя перейти на иной режим налогообложения.

Вследствие уведомления ИФНС о переходе на общий режим до 15 января 2006 г. применение упрощенной системы налогообложения считается прекращенным с 1 января 2006 г., т.е. индивидуальным предпринимателем порядок перехода с упрощенной системы налогообложения на общий режим в отношении 2006 и 2007 гг. соблюден <1>.

<1> Постановление Президиума ВАС РФ от 14 сентября 2010 г. N 4157/10 по делу N А03-6228/2008-34. Заявление о признании недействительным решения налогового органа в отношении доначисления НДС удовлетворено, так как вследствие уведомления предпринимателем инспекции о переходе на общую систему налогообложения применение упрощенной системы налогообложения считается прекращенным, т.е. предпринимателем порядок перехода с упрощенной системы налогообложения на иную систему налогообложения соблюден // Вестник ВАС РФ. 2010. N 12.

Единый налог на вмененный доход.

По мнению ИФНС, заявитель неправомерно применял общий режим налогообложения вместо единого налога на вмененный доход в отношении автотранспортных услуг по перевозке грузов,

осуществляемых заявителем как организацией, имеющей на праве собственности не более 20 транспортных средств. При этом заявитель не представил доказательств осуществления им грузоперевозок в интересах принципала в рамках агентского договора.

По мнению заявителя, подп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ не соответствует Конституции РФ, допускает взимание единого налога при получении налогоплательщиком дохода по агентскому договору, а его применение влечет двойное налогообложение - взимание налогов на основании как единого налога на вмененный доход, так и общей системы налогообложения.

Как указал Конституционный Суд РФ, отказывая заявителю в принятии его жалобы к рассмотрению, сам по себе подп. 5 п. 2 ст. 346.26 НК РФ не может рассматриваться как нарушающий конституционные права заявителя.

Разрешение вопроса о том, является ли фактически осуществлявшаяся заявителем деятельность деятельностью по оказанию услуг по перевозке грузов, к компетенции Конституционного Суда РФ не относится <1>.

<1> Определение Конституционного Суда РФ от 15 июля 2010 г. N 1066-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Научно-производственный центр "Комэлектротех" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 5 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации". Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Практические задания

1. Охарактеризуйте особенности системы налогообложения.
2. Раскройте теоретические проблемы правового регулирования специальных режимов налогообложения.

Тестовые задания

1. Система налогообложения представляет собой:

а) совокупность налогов и сборов;

б) совокупность налогов и сборов, взимаемых в установленном порядке;

в) совокупность налогов, взимаемых в установленном порядке.

2. В настоящее время налоговое законодательство выделяет следующие системы налогообложения (специальные налоговые режимы):

а) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) - гл. 26.1 НК РФ; упрощенная система налогообложения - гл. 26.2 НК РФ; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности - гл. 26.3 НК РФ; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции - гл. 26.4 НК РФ;

б) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) - гл. 26.1 НК РФ; упрощенная система налогообложения - гл. 26.2 НК РФ;

в) упрощенная система налогообложения - гл. 26.2 НК РФ; система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности - гл. 26.3 НК РФ; система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции - гл. 26.4 НК РФ.

3. Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются:

а) индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ;

б) организации, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ;

в) организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога в порядке, установленном гл. 26.1 НК РФ.

4. Применение единого сельскохозяйственного налога заменяет уплату следующих налогов:

а) для организаций: налог на прибыль организаций; налог на имущество организаций; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности)); для индивидуальных предпринимателей: налог на доходы физических лиц; налог на имущество физических лиц; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого

товарищества (договором о совместной деятельности));

б) для индивидуальных предпринимателей: налог на доходы физических лиц; налог на имущество физических лиц; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности));

в) для организаций: налог на прибыль организаций; налог на имущество организаций; НДС (кроме налога, уплачиваемого в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности)).

5. Налоговая ставка единого сельскохозяйственного налога составляет:

а) 6%;

б) 10%;

в) 18%.

Контрольные вопросы

1. Что представляет собой система налогообложения?
2. В чем заключаются особенности специальных налоговых режимов?
3. В чем заключаются теоретические проблемы правового регулирования специальных режимов налогообложения?

ГЛОССАРИЙ

Азартная игра - основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игрового заведения по правилам, установленным организатором игорного заведения.

Акцизы - федеральные косвенные налоги, включаемые в цену товаров и оплачиваемые покупателем (потребителем). К подакцизным товарам относятся товары, монопольно производимые государством, товары, пользующиеся наибольшим спросом; дефицитные товары.

Арест имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога, пеней и штрафов - действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Банки (банк) - коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка Российской Федерации.

Вмененный доход - потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности факторов, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке. По всей сущности единый налог представляет совокупность определенных налогов от предпринимательской деятельности, ранее уплачиваемых отдельными категориями субъектов.

Выездная налоговая проверка - проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Высший Арбитражный Суд РФ может рассматривать дела в качестве суда первой инстанции (ст. 34 АПК РФ), рассматривает дела в порядке надзора по проверке вступивших в законную силу судебных актов арбитражных судов, а также пересматривает по вновь открывшимся обстоятельствам принятые им и вступившие в законную силу судебные акты.

Государственная пошлина - платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий или выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами, установленный НК РФ и действующий на всей территории РФ.

Дивиденд - любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

Законный представитель налогоплательщика-организации - лица, уполномоченные представлять указанную организацию на основании закона или ее учредительных документов.

Законный представитель налогоплательщика - физического лица - лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Земельный налог - местный налог, являющийся формой платы за использование земли.

Земельный участок - часть поверхности земли (в том числе поверхностный почвенный слой), границы которой описаны и удостоверены в установленном порядке уполномоченным государственным органом.

Игорный бизнес - предпринимательская деятельность, связанная с извлечением организациями или индивидуальными предпринимателями доходов в виде выигрыша и (или) платы за проведение

азартных игр и (или) пари, не являющаяся реализацией товаров (имущественных прав), работ и услуг.

Изменение срока уплаты налога и сбора - это перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Инвестиционный налоговый кредит - представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в законодательстве, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

Индивидуальные предприниматели - физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, главы крестьянских (фермерских) хозяйств. Физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они не являются индивидуальными предпринимателями.

Источник выплаты доходов налогоплательщику - организация или физическое лицо, от которых налогоплательщик получает доход.

Источник налогового права - внешние конкретные формы его выражения, т.е. правовые акты представительных и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, содержащие нормы налогового права.

Кадастр - реестр, который устанавливает перечень типичных объектов (земель, доходов и т.п.), классифицируемых по внешним признакам, и определяет среднюю доходность объекта обложения.

Камеральная налоговая проверка - проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций (расчетов) и документов, представленных налогоплательщиком, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Конституция - основной закон государства, определяющий его общественное и государственное устройство, избирательную систему, принципы организации и деятельности органов государственной власти и управления, основные права и обязанности граждан.

Лица (лицо) - организации и (или) физические лица.

Лицевые счета - счета, открытые в органах Федерального казначейства (иных органах, осуществляющих открытие и ведение лицевых счетов) в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Льгота по налогам и сборам - предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Местные налоги - налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований, если иное не предусмотрено законодательством.

Место жительства физического лица - адрес (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту жительства в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Место нахождения обособленного подразделения российской организации - место осуществления этой организацией деятельности через свое обособленное подразделение. При отсутствии у физического лица места жительства на территории Российской Федерации по просьбе этого физического лица место жительства может определяться по месту пребывания физического лица. При этом местом пребывания физического лица признается место, где физическое лицо проживает временно, определяемое адресом (наименование субъекта Российской Федерации, района, города, иного населенного пункта, улицы, номера дома, квартиры), по которому физическое лицо зарегистрировано по месту пребывания в порядке, установленном законодательством Российской Федерации.

Налог - обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налог на добавленную стоимость (НДС) - федеральный косвенный налог, являющийся надбавкой к цене товара, взимаемый на всех стадиях производства и реализации товаров (работ, услуг).

Налог на доходы физических лиц - прямой налог, обращенный непосредственно к доходам граждан-налогоплательщиков. По всей сущности является юридической формой экономической связи гражданина и государства, поэтому правовой режим подоходного налога во многом определяется

принципом постоянного местопребывания.

Налог на игорный бизнес - региональный налог.

Налог на имущество физических лиц - прямой налог, обращенный к находящемуся в собственности движимому и недвижимому имуществу, расположенному на территории РФ.

Налог на прибыль организаций - прямой налог, взимаемый с коллективных субъектов (организаций), относящийся к группе обязательных платежей федерального уровня, зачисляемый во все виды бюджетов РФ.

Налоги и сборы субъектов РФ - устанавливаются и вводятся в действие в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ, обязательны к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Налоговая база - стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения.

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

Налоговая декларация - письменное заявление налогоплательщика об объектах налогообложения, о полученных доходах и произведенных расходах, об источниках доходов, о налоговой базе, налоговых льготах, об исчисленной сумме налога и (или) о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

Налоговая обязанность - в широком аспекте - комплекс мер должного поведения налогоплательщика. В узком аспекте представляет собой часть налоговых обязанностей налогоплательщика и состоит в реализации конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов.

Налоговая ответственность - одна из основных категорий налогового права, ее конструкция во многом определяет место и роль правового регулирования налоговых отношений в системе права.

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

Налоговая проверка - основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.

Налоговая санкция - мера ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговая ставка - величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговая тайна - любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений, перечисленных НК РФ.

Налоговое право - крупная подотрасль финансового права, представляющая собой совокупность плановых норм, регулирующих общественные отношения в сфере налогообложения.

Налоговое правонарушение - виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность.

Налоговые органы - составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты (перечисления) в бюджетную систему Российской Федерации иных обязательных платежей; в систему налоговых органов входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы.

Налоговый агент - лицо, на которое в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговый контроль - деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ.

Налоговый период - календарный год или иной период применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате; налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Налоговый резидент РФ - физическое лицо, фактически находящееся на территории РФ не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Налогоплательщик и плательщик сборов - организации и физические лица, на которых НК РФ возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги и сборы.

Недоимка - сумма налога или сумма сбора, не уплаченная в установленный законодательством о

налогах и сборах срок.

Обособленное подразделение организации - любое территориально обособленное от нее подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места. Признание обособленного подразделения организации таковым производится независимо от того, отражено или не отражено его создание в учредительных или иных организационно-распорядительных документах организации, и от полномочий, которыми наделяется указанное подразделение. При этом рабочее место считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца.

Объект земельного налога - земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования, на территории которого введен налог.

Объект налоговых правоотношений - все то, по поводу чего между субъектами налоговых отношений формируется определенная правовая связь (имущество, прибыль, доход и т.д.).

Организации - юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, филиалы и представительства указанных иностранных лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Пари - основанное на риске соглашение о выигрыше, заключенное двумя или несколькими участниками между собой либо с организатором игорного заведения, исход которого зависит от события, относительно которого не известно, наступит оно или нет.

Пени - установленная законодательством денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Право на обжалование - каждое лицо имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Приказное производство - **защита субъективного права**, основанная на бесспорных документах, т.е. когда нет спора о праве и речь идет о принудительном взыскании денежных сумм или истребовании движимого имущества от должника, в установленных законом случаях.

Производство по делам, возникающим из публичных правоотношений, - специфическая категория гражданских дел, возникающих из отношений власти и подчинения, в целях судебного контроля за действиями (бездействием) органов государственного управления, органов местного самоуправления, должностных лиц и служащих государственных и муниципальных органов, а также принимаемыми ими актами.

Процент - любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). Процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

Процессуальный срок - отрезок времени, установленный законом или назначенный судом для совершения определенных процессуальных действий. Процессуальные сроки устанавливаются либо законом, либо судом.

Публичные правоотношения - всегда основаны не на равенстве их участников (что присуще отношениям частного права, прежде всего гражданско-правовым), а на том, что одни из участников наделены властными полномочиями (в отношении других участников таких отношений), а последние обязаны подчиняться указаниям, решениям и т.п. первых.

Разглашение налоговой тайны - в частности, использование или передача другому лицу производственной или коммерческой тайны налогоплательщика, ставшей известной должностному лицу налогового органа, органа внутренних дел, органа государственного внебюджетного фонда или таможенного органа, привлеченному специалисту или эксперту при исполнении ими своих обязанностей.

Региональные налоги - налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ.

Сбор - обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

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

Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе - документ, выдаваемый налоговым

органом организации или физическому лицу при постановке на учет в налоговом органе соответственно по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

Сезонное производство - производство, осуществление которого непосредственно связано с природными, климатическими условиями и со временем года. Данное понятие применяется в отношении организации и индивидуального предпринимателя, если в определенные налоговые периоды (квартал, полугодие) их производственная деятельность не осуществляется в силу природных и климатических условий.

Специальный налоговый режим - особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода.

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов - залог имущества, поручительство, пени, приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Сроки уплаты налогов и сборов определяются календарной датой или истечением периода, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, а также указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо действие, которое должно быть совершено.

Суд - основной и обязательный субъект гражданских процессуальных правоотношений, поскольку все процессуальные действия совершаются под его контролем.

Судебное разбирательство - основная стадия судопроизводства, в рамках которой осуществляется рассмотрение дела по существу. Суд (судья) рассматривает материалы дела в судебном заседании, выслушивает вызванных лиц и разрешает дело вынесением решения либо без вынесения решения.

Судебное решение - судебное постановление, которым дело разрешается по существу.

Судебные расходы - затраты федерального бюджета и участвующих в деле лиц по поводу и в связи с рассмотрением и разрешением гражданского дела в суде в целях компенсации затрат на правосудие и предотвращения необоснованных обращений в суд.

Судебные штрафы - имущественные взыскания, применяемые к участвующим в деле лицам, а также иным субъектам за неисполнение возложенных на них законом или судом гражданско-процессуальных обязанностей.

Судебный приказ - постановление суда, обладающее правоприменительной силой, направленное на принудительное исполнение участниками определенных правоотношений их обязанностей, предписанных нормой права.

Счета (счет) - расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей, нотариусов, занимающихся частной практикой, адвокатов, учредивших адвокатские кабинеты.

Счета Федерального казначейства - счета, открытые территориальным органам Федерального казначейства, предназначенные для учета поступлений и их распределения между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Таможенная пошлина - налог, взимаемый государством с провозимых через национальную границу товаров по ставкам, предусмотренным таможенным тарифом.

Требование об уплате налога - письменное извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога.

Уведомление о постановке на учет в налоговом органе - документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу, в том числе индивидуальному предпринимателю, при постановке на учет в налоговом органе по иным основаниям, за исключением оснований, по которым НК РФ предусмотрена выдача свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Уполномоченный представитель налогоплательщика - физическое или юридическое лицо, уполномоченное налогоплательщиком представлять его интересы в отношениях с налоговыми органами (таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов), иными участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах.

Учет организаций и физических лиц - в целях проведения налогового контроля организации и физические лица подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Учетная политика для целей налогообложения - выбранная налогоплательщиком совокупность допускаемых НК РФ способов (методов) определения доходов и (или) расходов, их признания, оценки и распределения, а также учета иных необходимых для целей налогообложения показателей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика.

Федеральные арбитражные суды округов - суды по проверке в кассационной инстанции

законности вступивших в законную силу судебных актов арбитражных судов субъектов Федерации и арбитражных апелляционных судов.

Федеральные налоги и сборы - налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено п. 7 ст. 12 НК РФ.

Физические лица - граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства.

Цена иска - стоимостное денежное выражение предмета спора.

ЛИТЕРАТУРА

Нормативные правовые акты

Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.) // Российская газета. 2009. N 7.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) от 30 ноября 1994 г. N 51-ФЗ // Российская газета. 1994. N 238 - 239.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26 января 1996 г. N 14-ФЗ // Российская газета. 1996. N 23 - 25, 27.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть третья) от 26 ноября 2001 г. N 146-ФЗ // Российская газета. 2001. N 233.

Гражданский кодекс Российской Федерации (часть четвертая) от 18 декабря 2006 г. N 230-ФЗ // Российская газета. 2006. N 289.

Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. N 138-ФЗ // Собрание законодательства РФ. 2002. N 46. Ст. 4532.

Жилищный кодекс Российской Федерации от 29 декабря 2004 г. N 188-ФЗ // Российская газета. 2005. N 1.

Земельный кодекс Российской Федерации от 25 октября 2001 г. N 136-ФЗ // Российская газета. 2002. N 16.

Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31 июля 1998 г. N 146-ФЗ // Российская газета. 1998. N 148 - 149.

Трудовой кодекс Российской Федерации от 30 декабря 2001 г. N 197-ФЗ // Российская газета. 2001. N 256.

Федеральный конституционный закон от 31 декабря 1996 г. N 1-ФКЗ "О судебной системе Российской Федерации" // Российская газета. 1997. N 3.

Федеральный конституционный закон от 21 июля 1994 г. N 1-ФКЗ "О Конституционном Суде Российской Федерации" // Российская газета. 1994. N 138 - 139.

Федеральный конституционный закон от 7 февраля 2011 г. N 1-ФКЗ "О судах общей юрисдикции в Российской Федерации" // Российская газета. 2011. N 29.

Федеральный конституционный закон от 28 апреля 1995 г. N 1-ФКЗ "Об арбитражных судах в Российской Федерации" // Российская газета. 1995. N 93.

Федеральный закон от 25 апреля 2002 г. N 40-ФЗ "Об обязательном страховании гражданской ответственности владельцев транспортных средств" // Российская газета. 2002. N 80.

Федеральный закон от 17 декабря 2001 г. N 173-ФЗ "О трудовых пенсиях в Российской Федерации" // Российская газета. 2001. N 247.

Федеральный закон от 15 ноября 1997 г. N 143-ФЗ "Об актах гражданского состояния" // Российская газета. 1997. N 224.

Федеральный закон от 24 июля 1998 г. N 125-ФЗ "Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний" // Российская газета. 1998. N 153 - 154.

Федеральный закон от 27 мая 1998 г. N 76-ФЗ "О статусе военнослужащих" // Российская газета. 1998. N 104.

Закон Российской Федерации от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" // Ведомости СНД и ВС РСФСР. 1991. N 15. Ст. 492.

Международные договоры

Конвенция между Правительством РФ и Правительством Австрийской Республики от 13 апреля 2000 г., вступившая в силу 30 декабря 2002 г., применяется с 1 января 2003 г. (письмо МНС РФ от 19 марта 2003 г. N РД-6-23/320).

Конвенция между Правительством РФ и Правительством Республики Ботсвана от 8 апреля 2003 г., вступившая в силу 23 декабря 2000 г. (письмо Минфина России от 5 апреля 2010 г. N 03-08-13).

Конвенция между Правительством РФ и Правительством Федеративной Республики Бразилии от 22 ноября 2004 г., вступившая в силу 19 января 2009 г., применяется с 1 января 2009 г. (письмо ФНС России от 15 января 2009 г. N ВЕ-22-2/20@).

Конвенция между Правительством РФ и Правительством Боливарианской Республики Венесуэла от 22 декабря 2003 г., вступившая в силу 19 января 2009 г.

Конвенция между Правительством РФ и Правительством Греческой Республики от 26 июня 2000 г., вступившая в силу 13 декабря 2007 г., применяется с 1 января 1998 г. (письмо Минфина России от 25 декабря 2007 г. N 03-08-06/Греция).

Конвенция между Правительством РФ и Правительством Португальской Республики от 29 мая 2000 г., вступившая в силу 11 декабря 2002 г., применяется с 1 января 2003 г. (письмо МНС РФ от 19 марта 2003 г. N РД-6-23/320).

Конвенция между Правительством РФ и Правительством Королевства Саудовская Аравия от 11 февраля 2007 г. (ратифицирована Федеральным законом от 9 ноября 2009 г. N 256-ФЗ).

Протокол стран СНГ от 15 мая 1992 г. "Об унификации подхода и заключения Соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества". Документ опубликован не был. СПС "КонсультантПлюс" (www.consultant.ru).

Соглашение между Правительством РФ и Правительством Новой Зеландии от 5 сентября 2000 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" // Бюллетень международных договоров. 2004. N 2.

Соглашение между Правительством РФ и Правительством Австралии от 7 сентября 2000 г. "Об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы" // Бюллетень международных договоров. 2004. N 5.

Соглашение между Правительством РФ и Правительством Исламской Республики Иран от 6 марта 1998 г., вступившее в силу 5 апреля 2002 г., применяется с 1 января 2003 г. (письмо МНС РФ от 19 марта 2003 г. N РД-6-23/320).

Соглашение между Российской Федерацией и Государством Кувейт от 9 февраля 1999 г., вступившее в силу 2 января 2003 г., применяется с 1 января 2004 г. (письмо МНС РФ от 4 марта 2004 г. N 23-1-10/34-772).

Соглашение между Правительством РФ и Правительством Новой Зеландии от 5 сентября 2000 г., вступившее в силу 4 июля 2003 г., применяется с 1 января 2004 г. (письмо МНС РФ от 4 марта 2004 г. N 23-1-10/34-772).

Соглашение между Правительством РФ и Правительством Республики Сингапур от 9 сентября 2002 г., вступившее в силу 16 января 2009 г., применяется с 1 января 2009 г. (письмо ФНС России от 15 января 2009 г. N ВЕ-22-2/20@).

Соглашение между Правительством РФ и Правительством Финляндской Республики от 4 мая 1996 г., вступившее в силу 14 декабря 2002 г. (порядок вступления в силу отдельных положений документа в зависимости от вида налога урегулирован ст. 27 Соглашения).

Соглашение между Правительством РФ и Правительством Демократической Социалистической Республики Шри-Ланка от 2 марта 1999 г., вступившее в силу 29 ноября 2002 г. (порядок вступления в силу отдельных положений документа в зависимости от вида налога урегулирован ст. 28 Соглашения).

Учебная и научная литература

Абрамова А.М., Александрова Л.С. Финансы, денежное обращение и кредит. М., 2007.

Административное право: Учебник / Под ред. Ю.М. Козлова, Л.Л. Попова. М., 2009.

Алексеев С.С. Общие дозволения и общие запреты в советском праве. М., 1989.

Алимбекова А.С. Проблемы реализации налогово-правовых норм: Дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2009.

Бартунаева Л.Н. Предмет доказывания по налоговым спорам, связанным с привлечением субъекта хозяйственной деятельности к ответственности // СПС "КонсультантПлюс".

Басовский Л.Е. Теория экономического анализа: Учеб. пособие. М., 2001.

Баталова Л.А., Вершинин А.П. Способы защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде. СПб.: Изд-во Санкт-Петербургского ун-та, 1997.

Блищенко И.Н., Дориа Ж. Понятие экономического суверенитета государства // Правоведение. 2000. N 1 (228).

Бобоев М.Р., Мамбеталиев Н.Т., Тютюрюков Н.Н. Налоговые системы зарубежных стран: Содружество Независимых Государств: Учебное пособие. М.: Гелиос АРВ, 2002.

Богуславский М.М. Международное экономическое право. М., 1986.

Бороздин Ю.В. Стоимостные отношения в социалистической экономике. М., 1976.

Брызгалин А.В. Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. 2011. N 2.

Брызгалин А.В. Интересные факты о налогах и налогообложении // Налоги и финансовое право. 2011. N 10.

Брызгалин А.В. Налоги и налоговое право: Учеб. пособие. М., 1997.

Бюджетная система Российской Федерации: Учебник / Под ред. М.В. Романовского. М.: Юрайт, 1999.

Василевская Т.И., Стасенко В.А. Налоги Беларуси: теория, методика и практика. Мн.: Белпринт, 1999.

Василенко В.А. Основы теории международного права. Киев, 1988.

Витрянский В.В., Герасименко С.А. Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 2007.

Волков В.В. Фискальный сбор как источник неналоговых доходов бюджета: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2009.

Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г. Предприниматель - налогоплательщик - государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М.: ФБК-ПРЕСС, 1998.

Геллер М. История Российской империи. Т. 2.

Государственное право Германии. М.: Институт государства и права РАН, 1994. Т. 2.

Грачева Е.К., Соколова Э.Д. Финансовое право: Учеб. пособие. М., 2007.

Григорьев А.С. Устранение международного двойного налогообложения и антиуклонительные меры // Налоги и финансовое право. 2011. N 10.

Гудым В.Н. Классификация способов защиты прав налогоплательщиков в арбитражном суде // СПС "КонсультантПлюс".

Гуев А.Н. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. 2-е изд., перераб. и доп. М., 2000.

Демин А.В. Финансовое право: Учеб. пособие. М.: ИНФРА-М, 2008.

Дюжов А.В. Налоги и налогообложение. М.: Московская финансово-промышленная академия, 2008.

Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. М.: Юстицинформ, 2005.

Злобин Н.Н. Налог как правовая категория: Дис. ... канд. юрид. наук: 12.00.14. М., 2003.

Интервью Председателя ВАС РФ А.А. Иванова от 6 февраля 2007 г. // СПС "КонсультантПлюс".

Исаков В.Б. Механизм правового регулирования и правовые режимы // Проблемы теории государства и права. М., 1987.

Исаков В.Б. Юридические факты в российском праве. М.: Юстицинформ, 1998.

Кикабидзе Н.Р. Общие принципы налогообложения и сборов в России и США (понятие, классификация, проблемы формирования) // Вестник Моск. гос. обл. ун-та. 2007. N 1.

Климова М. Зачет (возврат) налогов, сборов, пеней и штрафов. М., 2006.

Козырин А.Н. Налоговое право зарубежных стран: вопросы теории и практики. М., 1993.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / Под ред. Л.Л. Горшковой. М., 2010.

Комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации, части первой (постатейный): Учеб. пособие / Сост. и авт. коммент. С.Д. Шаталов. М., 1999.

Крохина Ю.А. Налоговое право России. М.: НОРМА, 2004.

Крохина Ю.А. Юридический конфликт в финансовой сфере: причины, сущность и процедуры преодоления // Журнал российского права. 2003. N 9.

Кудряшова Е.В. Юрисдикция (суверенитет) государств и налоговый иммунитет в сфере косвенного налогообложения // СПС "КонсультантПлюс".

Кузниченкова В.Е. Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации // СПС "КонсультантПлюс".

Кузниченкова В.Е. Международные налоговые соглашения в правовой системе Российской Федерации// Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2007.

Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2008.

Кучеров И.И. Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001.

Кучеров И.И., Торщин А.В. Налоговая тайна: правовой режим защиты информации. М.: ЮрИнфоР, 2003.

Кучерявенко Н.П. Курс налогового права: В 6 т. Харьков, 2002. Т. 1: Генезис налогового регулирования.

Ленин В.И. Полн. собр. соч. 5-е изд. Т. 42.

Лисовский В.Н. Международное торговое и финансовое право. М., 1964.

Лукашук И.И. Международное право. М., 1996.

Марченко М.Н. Теория государства и права: Курс лекций. М., 1995. Т. 2.

Матинов А.С. Применение специальных налоговых режимов субъектов малого бизнеса в системе налогообложения зарубежных стран // СПС "КонсультантПлюс".

Миляков Н.В. Налоговое право. М.: ИНФРА-М, 2008.

Назаров В.Н. К вопросу о дефиниции и классификации споров, возникающих в связи с взиманием налогов и сборов // СПС "КонсультантПлюс".

Новиков А.В. Досудебное производство по фактам налоговых и административно-налоговых правонарушений: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2002.

Об итогах социально-экономического развития Российской Федерации в 2009 г. // http:/www.economy.gov.ru/minec/activity/sections/macro/monitoring/doc20100203_01.

Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) // Правоведение. 1996. N 3.

Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2011 год и на плановый период 2012 и 2013 годов (одобрено Правительством РФ 20.05.2010) // СПС "КонсультантПлюс".

Основы налогового права: Учебное пособие / Под ред. проф. Н.П. Кучерявенко. Харьков: Легас, 2003.

Паркинсон С. Закон и доходы. М.: Интерконтакт, 1992.

Петрова Г.В. Виды налоговых споров в судебной практике и тенденции развития правового регулирования налоговых отношений // Финансовое право. 2004. N 2.

Петрова Г.В. Общая теория налогового права. М.: ФБК-ПРЕСС, 2004.

Пушкарева В. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. М.: ИНФРА-М, 1996.

Ровинский Е.А. Международные финансовые отношения и их правовое регулирование // Советское государство и право. 1965. N 2.

Ровинский Е.А. Основные вопросы теории советского финансового права. М., 1960.

Росоловский В.Н., Мамбеталиев Н.Т., Бобоев М.Р. Налоги и налогообложение в Украине // Налоговый вестник. 2002. N 8.

Руковский И. Историко-статистические сведения о подушных податях // Труды Комиссии для пересмотра системы податей и сборов. СПб., 1866. Т. 1.

Рушайло В.Б. Административно-правовые режимы: Монография. М., 2000.

Сапрыкина И.А. Процессуальные нормы налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2009.

Сафарова Е.Ю. Защита прав налогоплательщиков // Юридический справочник руководителя. 2009. N 1.

Скачков Н.Г. Действие международных договоров Российской Федерации в области налогообложения иностранных физических и юридических лиц: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1998.

Смит А. Исследование о богатстве народов / Под ред. Я. Лещенко. Сокр. пер. Пг., 1924.

Снытников А.А., Туманова Л.В. Обеспечение и защита права на информацию. М., 2001.

Советский энциклопедический словарь. М.: Советская энциклопедия, 1980.

Три века. Россия от Смуты до нашего времени / Под ред. В. Каллаша. М.: Издание Товарищества И. Сытина, 1913. Т. 4.

Тункин Г.И. Основы советского международного права: Учебное пособие. М., 1956.

Тургенев Н.И. Опыт теории налогов // У истоков финансового права. М.: Статут, 1998.

Хрестоматия по истории государства и права зарубежных стран / Под ред. З. Черниловского. М., 1984.

Цветков И.В. Налогоплательщик в судебном процессе. М.: Волтерс Клувер, 2004.

Черник Д.Г. Налоги в рыночной экономике. М., 1997.

Чудиновских М.В. Система вмененного налогообложения в России: проблемы финансово-правового регулирования (на примере Уральского федерального округа): Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. Тюмень, 2010.

Шакирьянов А.А. Правовые проблемы избежания двойного налогообложения: на примере России и государств ЕС: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.

Шахмаметьев А.А. Правовой режим налогообложения нерезидентов в Российской Федерации: Автореф. дис. ... д-ра юрид. наук: 12.00.14. М., 2011.

Щекин Д.М. Юридические презумпции в налоговом праве: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2001.

Ясин Е.Г. Теория информации и экономические исследования. М., 1970.

Материалы судебной практики

Определение Конституционного Суда РФ от 5 июля 2001 г. N 162-О "Об отказе в принятии к рассмотрению запроса Хорошевского районного суда города Москвы о проверке конституционности абзаца второго пункта 2 статьи 224 и пункта 1 статьи 226 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2002. N 1.

Определение Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2010 г. N 310-О-О "Об отказе в принятии к

рассмотрению жалобы гражданина Хабиева Ермека Бисембаевича на нарушение его конституционных прав статьями 1 и 5 Закона Российской Федерации "О налогах на имущество физических лиц" // СПС "КонсультантПлюс".

Определение Конституционного Суда РФ от 19 мая 2009 г. N 815-О-П "По жалобе открытого акционерного общества "Каустик" на нарушение конституционных прав и свобод абзацем десятым статьи 275.1 Налогового кодекса Российской Федерации" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2009. N 6.

Определение Конституционного Суда РФ от 1 марта 2010 г. N 320-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданки Никитиной Галины Михайловны на нарушение ее конституционных прав положениями статей 78, 142, 221, 256 - 259 Налогового кодекса Российской Федерации, части первой статьи 256 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации и Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей" // СПС "КонсультантПлюс".

Определение Конституционного Суда РФ от 6 июля 2010 г. N 933-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Торговый дом "Промышленная техника" на нарушение конституционных прав и свобод пунктом 3 статьи 89 Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС "КонсультантПлюс".

Определение Высшего Арбитражного Суда РФ от 30 июля 2010 г. N ВАС-9775/10 по делу N А76-19852/2009-47-217 // СПС "КонсультантПлюс".

Определение Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2010 г. N 236-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Берегового Дмитрия Михайловича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 108 Налогового кодекса Российской Федерации и пунктом 2 части 1 статьи 150 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации" // СПС "КонсультантПлюс".

Определение Конституционного Суда РФ от 25 февраля 2010 г. N 235-О-Р "Об отказе в принятии к рассмотрению ходатайства гражданина Калинова Святослава Аркадьевича о разъяснении определения Конституционного Суда Российской Федерации от 23 июня 2009 г. N 833-О-О" // СПС "КонсультантПлюс".

Определение Верховного Суда РФ от 15 апреля 2009 г. N 86-Г09-9 "Об оставлении без изменения решения Владимирского областного суда от 18 февраля 2009 г., которым отказано в удовлетворении заявления о признании недействующим подпункта 3 пункта 2 статьи 2 Закона Владимирской области от 12 ноября 2003 года N 110-ОЗ "О налоге на имущество организаций" // СПС "КонсультантПлюс".

Определение Конституционного Суда РФ от 25 ноября 2010 г. N 1550-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Семенова Ясона Георгиевича на нарушение его конституционных прав пунктом 3 статьи 361 Налогового кодекса Российской Федерации и Законом Краснодарского края "О транспортном налоге на территории Краснодарского края" // СПС "КонсультантПлюс".

Определение Конституционного Суда РФ от 15 июля 2010 г. N 1066-О-О "Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы общества с ограниченной ответственностью "Научно-производственный центр "Комэлектротех" на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом 5 пункта 2 статьи 346.26 Налогового кодекса Российской Федерации" // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1999 г. N 18-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений статей 1, 2, 4 и 6 Федерального закона от 4 января 1999 года "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1999 год" и статьи 1 Федерального закона от 30 марта 1999 года "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и в фонды обязательного медицинского страхования на 1998 год" в связи с жалобами граждан, общественных организаций инвалидов и запросами судов" // Российская газета. 2000. N 13.

Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. 1997. N 13. Ст. 1602.

Постановление Конституционного Суда РФ от 30 января 2001 г. N 2-П "По делу о проверке конституционности положений подпункта "д" пункта 1 и пункта 3 статьи 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в редакции Федерального закона от 31 июля 1998 года "О внесении изменений и дополнений в статью 20 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации", а также положений Закона Чувашской Республики "О налоге с продаж", Закона Кировской области "О налоге с продаж" и Закона Челябинской области "О налоге с продаж" в связи с запросом Арбитражного суда Челябинской области, жалобами общества с ограниченной ответственностью "Русская тройка" и ряда граждан" // Вестник Конституционного Суда РФ.

2001. N 3.

Постановление Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. N 16-П "По делу о проверке конституционности статьи 11.1 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года "О Государственной границе Российской Федерации" в редакции от 19 июля 1997 года" // Вестник Конституционного Суда РФ. 1997. N 6.

Постановление Конституционного Суда РФ от 23 декабря 2009 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности положения абзаца пятого подпункта 2 пункта 1 статьи 165 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с запросом Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации" // Собрание законодательства РФ. 2010. N 1. Ст. 128.

Постановление Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. N 20-П "По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции" // Российская газета. 1996. N 247.

Постановление Конституционного Суда РФ от 21 марта 1997 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности положений абзаца второго пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" // Российская газета. 1997. N 64.

Постановление Конституционного Суда РФ от 13 марта 2008 г. N 5-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений подпунктов 1 и 2 пункта 1 статьи 220 Налогового кодекса Российской Федерации в связи с жалобами граждан С.И. Аникина, Н.В. Ивановой, А.В. Козлова, В.П. Козлова и Т.Н. Козловой" // Вестник Конституционного Суда РФ. 2008. N 3.

Постановление Конституционного Суда РФ от 8 октября 1997 г. N 13-П "По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году" // Сборник законодательства РФ. 1997. N 42. Ст. 4901.

Постановление Пленума Верховного Суда РФ N 41 и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ N 9 от 11 июня 1999 г. "О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" // Российская газета. 1999. 6 июля.

Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" // Российская газета. 2004. N 219.

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 25 мая 2010 г. N Ф03-2455/2010 по делу N А59-5261/2009 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 31 марта 2010 г. по делу N А19-26530/09 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 27 апреля 2010 г. по делу N А19-22162/09 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление Президиума ВАС РФ от 19 января 2010 г. N 11822/09 по делу N А05-8701/2008 // www.arbitr.ru.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 7 мая 2010 г. по делу N А42-8932/2009 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 октября 2010 г. по делу N А44-1301/2010 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 10 ноября 2010 г. по делу N А56-27748/2010 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление Президиума ВАС РФ от 21 декабря 2010 г. N 3972/10 по делу N А09-9907/08-30 // www.arbitr.ru.

Постановление ФАС Центрального округа от 30 ноября 2010 г. по делу N А35-23/2009 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Уральского округа от 19 июля 2010 г. N Ф09-5578/10-С2 по делу N А60-54606/2009-С10 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Уральского округа от 11 января 2010 г. N Ф09-10654/09-С1 по делу N А76-9287/2009-51-147 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление Президиума ВАС РФ от 21 сентября 2010 г. N 2942/10 по делу N А50-8557/2009 // Вестник ВАС РФ. 2010. N 12.

Постановление Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. N 3299/10 по делу N А32-19097/2009-51/248 // Вестник ВАС РФ. 2011. N 1.

Постановление Президиума ВАС РФ от 16 ноября 2010 г. N 10914/09 по делу N А42-6208/2008 // Вестник ВАС РФ. 2011. N 2.

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 13 декабря 2010 г. по делу N А56-93650/2009 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 20 августа 2010 г. по делу N А56-74827/2009 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Волго-Вятского округа от 17 мая 2010 г. по делу N А43-22035/2009 // СПС

"КонсультантПлюс".

Постановление Правительства РФ от 24 февраля 2010 г. N 84 "О заключении межгосударственных соглашений об избежании двойного налогообложения и о предотвращении уклонения от уплаты налогов на доходы и имущество" // Собрание законодательства РФ. 2010. N 10. Ст. 1078.

Постановление ФАС Уральского округа от 31 мая 2011 г. N Ф09-2930/11-С2 по делу N А07-7707/2010 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Дальневосточного округа от 8 июня 2011 г. N Ф03-2157/2011 по делу N А51-14285/2010 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Восточно-Сибирского округа от 18 мая 2011 г. по делу N А58-6834/10 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Уральского округа от 1 июня 2011 г. N Ф09-2789/11-С3 по делу N А47-1527/2010 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Уральского округа от 6 июня 2011 г. N Ф09-3078/11-С3 по делу N А07-16442/2010 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление ФАС Северо-Западного округа от 26 апреля 2011 г. по делу N А05-9658/2010 // СПС "КонсультантПлюс".

Постановление Президиума ВАС РФ от 12 октября 2010 г. N 3199/10 по делу N А57-1017/09-5 // Вестник ВАС РФ. 2011. N 1.

Постановление Президиума ВАС РФ от 14 сентября 2010 г. N 4157/10 по делу N А03-6228/2008-34 // Вестник ВАС РФ. 2010. N 12.

Интернет-ресурсы

www.consultant.ru
www.garant.ru
www.wikipedia.ru
www.arbitr.ru
www.nalog.ru
www.ksrf.ru
www.minfin.ru
www.rg.ru

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:
1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.
Тематика любая: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика,
техника, право, менеджмент, финансы, биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ:
полные тексты в электронной библиотеке
www.учебники.информ2000.рф.