МИНИСТЕРСТВО НАУКИ И ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования
«Тихоокеанский государственный университет»

А. В. Таталина

Налоговое право
(общая часть)

Утверждено издательско-библиотечным советом университета
в качестве учебного пособия

2-е издание, переработанное и дополненное

Хабаровск
Издательство ТОГУ
2023

УДК 347.73(075.8)
ББК Х402.23я7
Т232

Р е ц е н з е н т ы:

кафедра конституционного и административного права Дальневосточного института (филиала) Всероссийского государственного университета юстиции (РПА Минюста России) (завкафедрой канд. юрид. наук *О. В. Климова);*
судья Арбитражного суда Дальневосточного округа *Я. В. Кондратьева*

Н а у ч н ы й р е д а к т о р
д-р юрид. наук, доц. *В. Е. Степенко*

Таталина, А. В.

Т232 Налоговое право (общая часть) : учебное пособие / А. В. Таталина ; научный редактор В. Е. Степенко ; Министерство науки и высшего образования Российской Федерации, Тихоокеанский государственный университет. – 2-е изд., перераб. и доп. – Хабаровск : Издательство ТОГУ, 2023. – 102, [2] с.

ISBN 978-5-7389-3796-5

Рассмотрены подходы к определению основных терминов, дефиниций и правовых категорий, в том числе «налоговое право», «налог», «сбор», «налоговая норма», «налоговое правоотношение» и др. Раскрыты основания возникновения, прекращения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, порядок её исполнения, охарактеризованы меры принудительного исполнения налоговой обязанности и порядок их реализации. Освещены вопросы, связанные с налоговым контролем, его формами и особенностями. Охарактеризовано производство по делам о налоговых нарушениях, включая юридическую конструкцию налоговых нарушений.

Данное пособие по сравнению с первым, вышедшим в 2021 г., переработано и дополнено с учетом действующего законодательства о налогах и сборах и вступивших в силу с 1 января 2023 года изменений и дополнений Налогового кодекса Российской Федерации в связи с введением единого налогового счета и единого налогового платежа.

Для студентов, обучающихся по направлениям подготовки «Юриспруденция» (бакалавриат), «Правовое обеспечение национальной безопасности» (специалитет), а также читателей, интересующихся вопросами налогообложения в России.

УДК 347.73(075.8)
ББК Х402.23я7

© Тихоокеанский государственный университет, 2021
© Таталина А. В., 2021
© Тихоокеанский государственный университет, 2023
© Таталина А. В., 2023, с изменениями

ISBN 978-5-7389-3796-5

ВВЕДЕНИЕ

Дисциплина «Налоговое право» входит в состав цикла специальных юридических дисциплин. Налоговое право в российской правовой системе является подотраслью финансового права и регулирует общественные отношения, возникающие в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц. Юридическая природа налоговых отношений имеет публично-правовой характер, поскольку их участниками всегда являются государственные органы, обладающие государственно-властными полномочиями по обеспечению исполнения конституционной обязанности по уплате установленных налогов и сборов. Именно налоги составляют подавляющую часть доходных источников государства и муниципальных образований. Конституционный суд Российской Федерации неоднократно обращал внимание на то, что именно налоги являются необходимой экономической основой существования и деятельности государства, условием реализации им публичных функций, а обязанность платить законно установленные налоги и сборы распространяется на всех налогоплательщиков в качестве непосредственного требования ст. 57 Конституции Российской Федерации.

Кроме того, с 1 января 2023 года вступили в силу существенные изменения и дополнения Налогового кодекса Российской Федерации, был введен единый налоговый счет и единый налоговый платеж, что, несомненно, требует освещения в юридической литературе.

Настоящее учебное пособие охватывает основные темы общей части курса «Налоговое право». Пособие состоит из четырех глав, в каждой из которых раскрываются вопросы приведенной темы. Основное внимание

уделено понятиям основных правовых категорий и институтов, принципам налогового права, порядку и условиям исполнения налоговой обязанности, налоговому контролю, видам налоговых правонарушений и ответственности за их совершение.

В конце каждой главы приведены тестовые задания по теме для контроля знаний обучающихся.

Рекомендательной литературой для студентов, изучающих данную дисциплину, являются источники, представленные в виде подстрочных библиографических ссылок, а также библиографический список в конце работы.

При разработке издания учитывалось, что студенты имеют базовые знания по теории государства и права, финансовому, конституционному, административному, гражданскому праву, владеют правовой терминологией.

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 с учетом последних изменений действующего законодательства о налогах и сборах.

Автор выражает признательность рецензентам за ценные советы и полезные рекомендации, которые, безусловно, были учтены при редактировании текста рукописи.

1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ НАЛОГОВОГО ПРАВА

1.1. Основы налогового права

Понятие и предмет налогового права. Налоговое право является частью финансово-правовой системы государства и элементом системы российского финансового 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. Обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Именно налоговые платежи составляют подавляющую часть доходных источников государства и муниципальных образований. Их функциональное назначение состоит в обеспечении нормальной жизнедеятельности общества. Подавляющее большинство налоговых платежей в виде бюджетного финансирования возвращается обратно в общество. Поэтому неуплата налога нарушает интересы не только государства, но прежде всего бюджетополучателей. Посредством налогов в государственном бюджете консолидируются средства, направляемые затем на решение социальных проблем. С помощью налогов государство перераспределяет часть доходов, направляя их на развитие производственной и социальной инфраструктуры, на инвестиции в капиталоемкие отрасли экономики, на социальные нужды граждан, на выплату заработной платы работникам бюджетной сферы, на оборону государства[1].

[1] Об обязанности по уплате налогов и их назначении : письмо Минфина России от 11.03.2020 № 03-01-11/18244. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Налоговое право не является самостоятельной отраслью российского права. Налоговое право – это подотрасль финансового права, представляющая собой совокупность правовых норм, регулирующих отношения, возникающие в процессе установления, введения и взимания налогов и сборов, осуществления налогового контроля, привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Предметом налогового права являются налоговые правоотношения. Следует отметить, что правоотношение в подавляющем случае определяется как «общественное отношение, урегулированное нормой права»[1].

НК РФ понятие «налоговое правоотношение» не содержит. В науке налогового права существуют различные определения дефиниции «налоговое правоотношение».

Наиболее распространенное мнение высказывает Н. И. Химичева, которая характеризует налоговые правоотношения как урегулированные нормами налогового права общественные финансовые отношения, возникающие по поводу установления и взимания налогов с организаций и физических лиц[2].

По мнению И. А. Цинделиани «налоговые правоотношения – урегулированные нормами налогового права властные общественные отношения, складывающиеся в сфере налогообложения и сборов».[3]

А. В. Брызгалин указывает, что «налоговые правоотношения можно определить как урегулированные нормами налогового права

---

[1] *Лазарев В. В.* Теория права и государства : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Право и закон, 2002. С. 239.

[2] Финансовое право : учебник / отв. ред. Н. И. Химичева. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юристъ, 2000. С. 60–61.

[3] Налоговое право : учебник для бакалавров / А. С. Бурова, Е. Г. Васильева, Е. С. Губенко [и др] ; под ред. И. А. Цинделиани. 2-е изд. М. : Проспект, 2016. С. 102.

общественные отношения, возникающие в связи с установлением, введением и взиманием налогов и сборов»[1].

По мнению М. О. Клейменовой, «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»[2].

Ст. 2 НК РФ определяет следующие властные отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах:

1) по установлению налогов и сборов;

2) по введению налогов сборов;

3) по взиманию налогов и сборов;

4) по осуществлению налогового контроля;

5) по обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;

6) по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговые правоотношения характеризуются такими особенностями, как:

– возникают, изменяются и прекращаются на основании законодательства о налогах и сборах;

– имеют имущественный характер;

– носят односторонне-обязательственный характер (обязательство уплатить налог не предполагает встречного представления);

– имеют властный характер (одной из сторон всегда является уполномоченный государством орган);

---

[1] *Брызгалин А. В.* Налоговые правоотношения // Финансовое право Российской Федерации / отв. ред. М. В. Карасева. М. : Юристъ, 2002. С. 336.

[2] *Клейменова М. О.* Налоговое право : учеб. пособие. М. : Московский финансово-промышленный университет, 2013.

– носят публично-правовой (а не частноправовой) характер.

Структура налогового правоотношения, как и любого правоотношения, включает три элемента: субъекты (стороны налогового правоотношения, между которыми складывается правоотношение), объект (то, на что правоотношение направлено, по поводу чего складывается юридическая связь между субъектами), содержание (совокупность прав, обязанностей, ответственности, а также их реализация в поведении субъектов правоотношений).

Метод налогового права. Метод правового регулирования находится в прямой зависимости от характера и содержания регулируемых отношений. Налоговое право посредством метода регулирования доводит до участников общественных правоотношений соответствующие правовые предписания.

Метод налогового права характеризуется как императивный с элементами диспозитивности.

Императивному методу правового регулирования налоговых отношений присущ такой признак как неравенство субъектов отношений, которое проявляется в преобладании одних субъектов по отношению к другим властными полномочиями. Так, в частности, государство в лице Федеральной налоговой службы РФ и ее территориальных органов контролирует соблюдение налогоплательщиками и иными обязанными лицами законодательства о налогах и сборах, обеспечивает поступление в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, привлекает к налоговой ответственности за совершение налоговых правонарушений и т.д. Законодательство о налогах и сборах в основном состоит из предписаний, то есть установленных для налогоплательщиков, плательщиков сборов и страховых взносов обязанностей.

Вместе с тем в методе правового регулирования налогового права проявляются и элементы диспозитивности. Диспозитивная норма

позволяет участникам регулируемых ею отношений изменить предусмотренную модель поведения по собственному усмотрению. Например, элементы диспозитивности прослеживаются в нормах НК РФ, закрепляющих права налогоплательщика, в частности:

– налогоплательщик вправе перечислить денежные средства в качестве единого налогового платежа до наступления установленного срока уплаты налога; перечисление денежных средств в качестве единого налогового платежа в счет исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога может быть произведено иным лицом (п. 1 ст. 45 НК РФ);

– налоговая декларация (расчет) может быть представлена налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения, передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи или через личный кабинет налогоплательщика (п. 4 ст. 80 НК РФ);

– налогоплательщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент вправе распорядиться суммой денежных средств, формирующих положительное сальдо его единого налогового счета, путем зачета в установленном порядке (п. 1 ст. 78 НК РФ);

– 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 (ст. 137 НК РФ).

Система налогового права. Рассматривая систему налогового права, необходимо отметить, что налоговое право, как и другие отрасли российского права, строится по пандектной системе (принцип построения нормативно-правовых актов, при котором общая и особенная части

выделяются в отдельные разделы), т.е. состоит из общей и особенной частей.

К общей части налогового права относятся нормы, регулирующие юридическую конструкцию любого налога, основания возникновения, изменения и прекращения налоговой обязанности, порядок исполнения налоговой обязанности, правовое положение участников налоговых правоотношений, механизм принудительного взыскания задолженности по уплате налогов, налоговый контроль, налоговую ответственность за совершение нарушений законодательства о налогах и сборах и др.

В особенную часть включены нормы, регулирующие отношения, связанные с исчислением и уплатой конкретных налогов, сборов и страховых взносов (федеральных, региональных и местных налогов и сборов), а также специальных налоговых режимов.

Нормы налогового права. Норма налогового права – установленное и охраняемое государством, общеобязательное, рассчитанное на многократное применение правило поведения участников налоговых отношений, исполнение которого обеспечено принудительной силой государства[1]. Государство определяет правила поведения участников налоговых отношений, закрепляя в нормах права субъективные права и юридические обязанности участников этих отношений.

Нормы налогового права являются разновидностью норм финансового права, так как налоговое право является подотраслью финансового права. Они содержатся в нормативных правовых актах – законах и подзаконных актах федерального, регионального и местного уровней: НК РФ, указах Президента РФ, постановлениях Правительства РФ, актах федеральных органов исполнительной власти, в законах

[1] Налоговое право : учеб. для бакалавров / А. С. Бурова, Е. Г. Васильева, Е. С. Губенко [и др.] ; под ред. И. А. Цинделиани. 2-е изд. М. : Проспект, 2016. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

субъектов РФ о налогах и сборах, нормативных правовых актах муниципальных образований.

Норма налогового права состоит из тех же элементов, что и норма права, а именно: гипотеза, диспозиция, санкция. При этом каждая норма не всегда содержит все элементы в совокупности.

Гипотеза представляет собой ту часть правовой нормы, которая определяет условия, при которых субъекту права надлежит следовать предписанному нормой правилу поведения. Гипотеза в налоговой норме – это объект налогообложения.

Диспозиция – часть нормы, которая содержит само правило поведения, определяет права и обязанности участников правоотношений. В качестве диспозиции в налоговой норме выступает либо «порядок исчисления», либо «порядок и сроки уплаты» налога. При этом для каждого вида налога «свой» порядок и срок его уплаты.

Санкцией общепринято называть часть нормы, устанавливающую негативные последствия, которые наступают в случае нарушения налогово-правовой нормы. В качестве санкции в налоговой норме всегда выступает штраф за совершение налогового правонарушения.

В теории налогового права существуют различные классификации налогово-правовых норм, в частности, материальные (устанавливают понятие и элементы налога и сбора, права и обязанности участников налоговых отношений, общие требования к реализации норм налогового права и др.) и процессуальные (регулируют порядок реализации материальных норм: постановку на учет и учет налогоплательщиков, осуществление налогового контроля, порядок исчисления и уплаты налогов и сборов, порядок привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, обжалования действий налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и др.); регулятивные (регулируют общественные отношения в сфере налогообложения и сборов

посредством предоставления прав и возложения обязанностей на участников налоговых отношений, они содержат предписанное правило поведения) и охранительные (предусматривают применение мер принуждения и устанавливают ответственность, в том числе за налоговые правонарушения); обязывающие (устанавливают обязанность лица совершать определенные действия, указанные в этой норме), запрещающие (устанавливают обязанность лица воздерживаться от определенных действий) и управомочивающие (предусматривают возможность субъекта действовать в рамках требований налоговой нормы, но по своему усмотрению) и др.

Принципы налогового права. Под принципом налогового права можно понимать исходное нормативно-руководящее начало (императивное требование), определяющее общую направленность правового регулирования общественных отношений по уплате налогов и сборов и связанных с ними отношений. Они могут быть прямо закреплены в нормах права (нормы-принципы), либо следовать из содержания норм права путем их толкования.

Правовые принципы в науке обычно подразделяются на общеправовые (применимые в любой отрасли права), межотраслевые (применимые в ряде отраслей права) и отраслевые (применимые только в конкретной отрасли права).

Основные отраслевые принципы (начала) законодательства о налогах и сборах регламентируются ст. 3 НК РФ. Большинство принципов налогового права являются отражением общеправовых принципов.

В 1997 году в постановлении по одному из дел о проверке конституционности актов законодательства о налогах и сборах Конституционный суд РФ отметил, 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].

К основным принципам налогового права относятся следующие:

– принцип законности (является основополагающим общеправовым принципом российского права и 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 (может означать равнозначность налогового бремени и соразмерность налогообложения, например, размер налога на доход физического лица зависит от размера самого дохода и т.д.);

– принцип всеобщности и равенства налогообложения (он означает, что все субъекты налоговых правоотношений должны находиться в равных условиях при уплате ими установленных платежей, а уменьшение налоговой нагрузки должно быть экономически обоснованно);

– принцип единства налоговой системы (подразумевает, 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 быть введены только законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей и т. д.);

– принцип определенности системы налогов и сборов (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);

---

[1] По делу о проверке конституционности положений абзаца 2 пункта 2 статьи 18 и статьи 20 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» : постановление Конституционного суда РФ от 21.03.1997 № 5-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 13. Ст. 1602.

– принцип равного налогового бремени (заключается в том, что налоги и сборы не могут иметь дискриминационного характера и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев);

– 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 добросовестности налогоплательщика и презумпция его невиновности (все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сбора, плательщика страховых взносов, налогового агента). Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке).

1.2. Категории, термины, участники налогового права

Налог и сбор. Налог – основная категория налогового права и налогового законодательства. В 1998 году была принята первая часть НК РФ, которая закрепила определения налога и сбора. Согласно п. 1 ст. 8 НК РФ под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

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), либо уплата которого обусловлена осуществлением в пределах территории, на которой введен сбор, отдельных видов предпринимательской деятельности (п. 2 ст. 8 НК РФ).

Сбор является налоговым платежом, который представляет собой основанную на законе денежную форму отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого, в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности[1].

Рассмотрим подробнее эти две правовые категории и обозначим их основные отличия.

Основное различие между налогом и сбором состоит в том, что налог является безвозмездным платежом, а сбор – возмездным (государственная пошлина, таможенные сборы, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов и др.).

К признакам налога относятся: обязательность платежа; индивидуальная безвозмездность; денежная форма налога; отчуждение принадлежащего на праве собственности (или ином вещном праве) имущества (денежных средств) в пользу публичного субъекта (государства); публичная цель – финансовое обеспечение деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Налог – необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в ст. 57 Конституции РФ, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного

[1] 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 : постановление Конституционного суда РФ от 11.11.1997 № 16-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

требования государства. 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 и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности[1].

Обязательность налога как отличительная черта заключается в том, что обязанность уплатить налог не зависит от воли налогоплательщика, не он является инициатором налоговых отношений, а государство, которое законно закрепляет обязанность лица уплатить налог, при наличии установленности последнего (налоговый платеж может считаться законно установленным лишь при условии, когда определены все существенные элементы налогового обязательства).

Федеральный законодатель при определении в НК РФ основных начал законодательства о налогах и сборах исходит из того, что налоги и сборы как обязательные платежи в бюджет имеют различную правовую природу: если налог – это индивидуальный безвозмездный платеж в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований, то сбор – это взнос, уплата которого плательщиком является одним из условий совершения в отношении его государственными органами, органами местного самоуправления и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

[1] 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» : постановление Конституционного суда РФ от 17.12.1996 № 20-П // Собрание законодательства РФ. 1997. № 1. Ст. 197.

Еще одно различие имеется между налогом и сбором по правовым последствиям их неуплаты, а именно: неуплата налога влечет принудительное взыскание недоимки и применение санкции, неуплата же сбора – отказ соответствующего государственного органа от совершения необходимых лицу (плательщику сбора) юридически значимых действий.

Кроме того, отличительным признаком сбора является индивидуальная возмездность (получение за плату возможности удовлетворить интерес плательщика, состоящий в приобретении каких-либо преимуществ, выгод).

Таким образом, последствием уплаты сбора, в отличие от налога, можно считать получение доступа к праву или получение самого права либо получение возможности реализовать право.

Следует отметить, что основной функцией налога и сбора является фискальная функция, которая выражает аккумулирование (собирание) денежных средств в бюджет. Сущность фискальной функции заключается в формировании доходной части государственного бюджета, обеспечении государства или муниципальных образований финансовыми средствами, без которых невозможна их деятельность. Именно налоги выступают финансовой основой для обеспечения деятельности государства, его органов и структур.

По уровню бюджета, в который зачисляются налоги и сборы, они классифицируются 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. В отличие от региональных и местных налогов и сборов, региональный и местный законодатель не вправе сам устанавливать какие-

либо элементы федеральных налогов и сборов. В силу ст. 13 НК РФ к федеральным налогам и сборам относятся: налог на добавленную стоимость (НДС); акцизы; налог на доходы физических лиц (НДФЛ); 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; налог на дополнительный доход от добычи углеводородного сырья.

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах 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 и торговый сбор (ст. 15 НК РФ).

Страховые взносы. Страховыми взносами облагаются выплаты в пользу застрахованных лиц, произведенные: в рамках трудовых отношений; по гражданско-правовым договорам на выполнение работ, оказание услуг; по договорам авторского заказа, издательским, лицензионным и иным договорам из пп. 3 п. 1 ст. 420 НК РФ. Обязательное социальное страхование может быть следующих видов:

– обязательное пенсионное страхование (ОПС);

– страхование по временной нетрудоспособности и в связи с материнством (ВНиМ);

– обязательное медицинское страхование (ОМС);

– страхование от несчастных случаев на производстве и профзаболеваний.

Плательщики страховых взносов (страхователи) – это лица, которые обязаны уплачивать взносы. Организации в общем случае обязаны уплачивать взносы на обязательное социальное страхование застрахованных по ОПС, ОМС, по ВНиМ и на страхование от несчастных случаев. Индивидуальные предприниматели (в общем случае), адвокаты, медиаторы, арбитражные управляющие, оценщики, патентные поверенные нотариусы и иные частнопрактикующие лица обязаны уплачивать: взносы на обязательное социальное страхование работников по ОПС, ОМС, по ВНиМ и на страхование от несчастных случаев, а также взносы на себя по ОПС и ОМС. С 1 января 2023 года, по общему правилу, установлен единый тариф страховых взносов на ОПС, ОМС и на случай ВНиМ, ставка которого составляет 30% – в пределах единой предельной величины базы. Страховые взносы на ОПС, ОМС и на случай ВНиМ, в общем случае исчисленные единой суммой, уплачиваются путем перечисления единого налогового платежа. Срок их уплаты – не позднее 28-го числа месяца, следующего за месяцем, за который они начислены (п. 3 ст. 431 НК РФ). Если соответствующая дата выпадает на день, признаваемый законодательством или актом Президента РФ выходным, нерабочим праздничным и (или) нерабочим днем, окончание срока переносится на ближайший следующий за ним рабочий день (п. 7 ст. 6.1 НК РФ)

Элементы налогообложения. Налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и элементы налогообложения, а именно:

1) объект налогообложения (объектом налогообложения могут быть: 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 одним из элементов налогообложения и представляет собой в первую очередь стоимость объекта налогообложения. Например, при установлении земельного налога в качестве налоговой базы рассматривается кадастровая стоимость земельного участка, при установлении НДФЛ размер дохода физического лица);

3) налоговый период (период времени, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может составлять календарный месяц, квартал, календарный год или иной период времени);

4) налоговая ставка (ставка является величиной налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы);

5) порядок исчисления налога (порядок исчисления налога, страховых взносов установлены ст. 52 НК РФ, в зависимости от вида налога налогоплательщик либо самостоятельно исчисляет сумму налога, либо обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента);

6) порядок и сроки уплаты налога (порядок и сроки уплаты налога различны в зависимости от вида налога, например, срок уплаты имущественных налогов, плательщиками которых являются физические лица, – не позднее 1 декабря года, следующего за истекшим налоговым периодом (календарным годом), а уплачиваются данные налоги на основании налогового уведомления с указанием сумм соответствующих налогов и данных, на основе которых они были рассчитаны, направляемого налоговым органом. Уплата налогов осуществляется в качестве единого налогового платежа).

Участники налогового права. В соответствии со ст. 9 НК РФ участниками 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 (единая централизованная система налоговых органов Российской Федерации состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов – Федеральной налоговой службы РФ, и ее территориальных органов. Федеральная налоговая служба находится в ведении Министерства финансов Российской Федерации. ФНС России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов, сборов и страховых взносов, в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей, за производством и оборотом табачной продукции, за применением контрольно-кассовой техники и др.);

4) таможенные органы (функции взимания таможенных платежей, включая контроль правильности их исчисления и своевременности уплаты, а также принятие мер по их принудительному взысканию, возлагаются на таможенные органы. Таможенные органы, к которым относятся Федеральная таможенная служба и ее территориальные органы, пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию

таможенных платежей при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза).

НК РФ устанавливает, что налогоплательщиками, плательщиками сборов, плательщиками страховых взносов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги, сборы, страховые взносы (ст. 19 НК РФ).

НК РФ не дает понятия «юридическое лицо». Гражданское законодательство определяет, что «юридическим лицом признается организация, которая имеет обособленное имущество и отвечает им по своим обязательствам, может от своего имени приобретать и осуществлять гражданские права и нести гражданские обязанности, быть истцом и ответчиком в суде» (п. ст. 48 ГК РФ).

Место нахождения юридического лица определяется местом его государственной регистрации на территории Российской Федерации путем указания наименования населенного пункта (муниципального образования). По общему правилу государственная регистрация юридического лица осуществляется по месту нахождения его постоянно действующего исполнительного органа (например, в обществе с ограниченной ответственностью таким органом является директор). В едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ) должен быть указан адрес юридического лица в пределах места нахождения юридического лица. От адреса местонахождения юридического лица зависит налоговый орган, в который предоставляется налоговая отчетность.

Филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов, сборов, страховых взносов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. При этом важно иметь в виду, что филиалы

и иные обособленные подразделения российских организаций НК РФ **не** включены в качестве налогоплательщиков, поскольку они не обладают собственной гражданской правоспособностью, необходимой для данного статуса. Пунктом 9 постановления Пленума Верховного Суда Российской Федерации и Пленума Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации от 11.06.99 № 41/9 «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» установлено, что с 1 января 1999 года филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц. В связи с этим с 1 января 1999 года ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство).

Физические лица – граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. Следует отметить, что физические лица, признаваемые налогоплательщиками, вне зависимости от возраста обязаны уплачивать налоги за принадлежащие им объекты недвижимости. Например, за земельный участок, приобретенный по наследству, или за полученную в дар квартиру. При этом несовершеннолетний участвует в налоговых правоотношениях через законного представителя. Его родители, усыновители, опекуны управляют недвижимым имуществом ребенка, в том числе уплачивают налоги на основании полученного налогового уведомления.

Таким образом, на правовой статус налогоплательщика не влияет возраст налогоплательщика, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения объекта налогообложения. В письме ФНС России от 22.10.2018 № БС-2-21/1720@ поясняется, что физические

лица признаются налогоплательщиками налога на имущество физических лиц с момента возникновения права собственности на имущество.

Плательщики сборов, плательщики страховых взносов имеют те же права, что и налогоплательщики.

Ст. 21 НК РФ устанавливает права налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов). Итак, налогоплательщики имеют следующие основные права:

– получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах, 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;

– на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов, пени, штрафов;

– представлять свои интересы в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах, лично либо через своего представителя

– присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

– получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также налоговые уведомления и требования об уплате налогов;

– обжаловать в установленном порядке акты налоговых органов, иных уполномоченных органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

– на соблюдение и сохранение налоговой тайны;

– на возмещение в полном объеме убытков, причиненных незаконными актами налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц и иные права.

Обязанности налогоплательщиков предопределяются основной целью правового регулирования в сфере налогообложения – формированием

государственных доходов по результатам экономической деятельности налогоплательщиков за счет их имущества.

Основные обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов, плательщиков страховых взносов) прямо закреплены в статье 23 НК РФ. Итак, налогоплательщики обязаны:

– уплачивать законно установленные налоги;

– встать на учет в налоговых органах;

– вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения;

– представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации;

– 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;

– в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского и налогового учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов и нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах и иные обязанности. НК РФ устанавливает минимальный срок хранения документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Однако указанное законоположение не препятствует налогоплательщику обеспечивать сохранность таких документов в течение более длительного времени в случае, если он, в том числе исходя из специфики своей предпринимательской деятельности, осознает возможность получения дохода даже после ее завершения и полагает необходимым представление соответствующих документов при проведении мероприятий налогового контроля.

Все предусмотренные НК РФ обязанности налогоплательщиков являются частью закрепленной статьей 57 Конституции РФ обязанности платить законно установленные налоги и сборы. Все остальные обязанности налогоплательщика так или иначе направлены на то, чтобы обеспечить неукоснительное, правильное и своевременное выполнение этой основной обязанности. Обязанность платить налоги означает, во-первых, обязанность правильно исчислять налог; во-вторых, обязанность уплачивать налог в полном объеме; в-третьих, уплачивать налог своевременно; в-четвертых, уплачивать налог в установленном порядке.

Налоговый агент – это лицо, на которое возложены обязанности по исчислению, удержанию из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику, и перечислению налогов в бюджет. Законодатель возлагает на налогового агента три основные обязанности (исчисление, удержание и перечисление налога). Например, налоговым агентом является работодатель по отношению к заработной плате, выплачиваемой работникам.

Обязанностью налогового агента является перечисление налога, удержанного у налогоплательщика, а не уплата налога за счет собственных средств.

Как разъяснил Пленум Высшего Арбитражного Суда Российской Федерации в пункте 1 постановления от 30.07.2013 № 57 «О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации» в силу статьи 24 Кодекса налоговый агент обязан перечислить в соответствующий бюджет сумму налога, удержанную в установленном порядке из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщику. В том случае, когда денежных выплат в данном налоговом периоде налогоплательщику не производилось и удержание суммы налога оказалось невозможным, налоговый агент на основании подпункта 2 пункта 3 статьи 24 Кодекса

обязан лишь исчислить подлежащую уплате налогоплательщиком сумму налога и сообщить в налоговый орган о невозможности удержать налог и сумме задолженности соответствующего налогоплательщика.[1]

Налоговый агент по общему правилу наделен правами, равными по объему правам налогоплательщика. Гарантии обеспечения и защиты прав налоговых агентов аналогичны гарантиям и способам защиты прав налогоплательщиков.

Правовое положение налоговых органов регламентировано НК РФ, Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации» от 21.03.1991 № 943-1, а также постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе».

Статья 31 НК РФ закрепляет основные права налоговых органов в отношении налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов, в частности, налоговый орган вправе:

– требовать документы, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы, подтверждающие правильность их исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

– проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

– производить выемку документов при проведении налоговых проверок в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

– вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) налогов либо в связи с налоговой проверкой, и в иных

[1] О некоторых вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

– 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;

– требовать от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей устранения выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах и контролировать выполнение указанных требований;

– предъявлять в суды общей юрисдикции, Верховный Суд Российской Федерации или арбитражные суды иски (заявления), в частности, о взыскании недоимки, пеней и штрафов за налоговые правонарушения и другие права.

Вышестоящие налоговые органы вправе отменять и изменять решения нижестоящих налоговых органов в случае несоответствия указанных решений законодательству о налогах и сборах.

Основными обязанностям налоговых органов являются:

– осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

– вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

– 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;

– соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение;

– направлять налогоплательщику, плательщику сбора или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, налоговое уведомление и (или) требование об уплате налога и сбора;

– представлять пользователям выписки из Единого государственного реестра налогоплательщиков и иные обязанности.

Рассмотрим вопрос об ответственности налоговых органов.

Общие положения об ответственности налоговых органов определены ст. 35 НК РФ (за неправомерные действия или бездействие должностные лица налоговых органов несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации) и ст. 12 Закона Российской Федерации от 21.03.1991 № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации» (должностные лица налоговых органов за невыполнение или ненадлежащее выполнение своих обязанностей привлекаются к дисциплинарной, материальной и уголовной ответственности в соответствии с действующим законодательством).

Дисциплинарная ответственность предусмотрена ст. 57 Федерального закона от 27.07.2004 № 79-ФЗ «О государственной гражданской службе Российской Федерации» (за совершение дисциплинарного проступка, то есть за неисполнение или ненадлежащее исполнение гражданским служащим по его вине возложенных на него служебных обязанностей, представитель нанимателя имеет право применить дисциплинарные взыскания, в том числе, замечание, выговор, предупреждение, увольнение).

Материальная ответственность должностных лиц налоговых органов предусмотрена нормами Трудового кодекса РФ. По общему правилу

материальная ответственность стороны трудового договора наступает за ущерб, причиненный ею другой стороне этого договора в результате ее виновного противоправного поведения (действий или бездействия). Инициатором применения таких мер может быть только работодатель, а не налогоплательщик.

Привлечение к уголовной ответственности должностных лиц налоговых органов возможно в том числе на основании норм гл. 30 Уголовного кодекса РФ, предусматривающих ответственность за совершение преступлений против государственной власти, интересов государственной службы и службы в органах местного самоуправления.

Наиболее актуальным и эффективным способом защиты прав и законных интересов налогоплательщиков, особенно как участников предпринимательской деятельности, является оспаривание принятых налоговыми органами актов, либо признание действий должностных лиц налоговых органов незаконными. Порядок обжалования регламентирован ст. 138 НК РФ. Налогоплательщик имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по его мнению, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

Акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган и (или) в суд в порядке, предусмотренном НК РФ и соответствующим процессуальным законодательством. Например, если налогоплательщик – юридическое лицо или ИП обращается в арбитражный суд с заявлением о признании незаконным и отмене решения налогового органа, которым доначислена недоимка по налогу и взысканы штрафные санкции, то налогоплательщику перед обращением в суд следует обжаловать решение в апелляционном порядке в вышестоящий налоговый орган.

Статья 138 НК РФ предусматривает обязательный досудебный порядок обжалования ненормативных актов налоговых органов, действия или бездействия их должностных лиц. Цель такого порядка заключается обеспечении баланса публичного и частного интересов, исключении необходимость обращения заявителей в суд при наличии возможности устранения нарушения их прав вышестоящим налоговым органом. Досудебный порядок урегулирования спора направлен на оперативное разрешение конфликтов непосредственно в уполномоченных государственных органах.

Способом защиты имущественных прав налогоплательщиков и мерой гражданско-правовой ответственности налоговых органов является возмещение убытков, т.е. налогоплательщик вправе заявить требование о взыскании убытков, причиненных незаконными действиями (бездействием), или решением (ненормативным актом, принятым в отношении налогоплательщика).

Налоговые органы несут ответственность, если их незаконные действия, решения или бездействие привели к убыткам налогоплательщика. Они подлежат возмещению в полном объеме, включая упущенную выгоду. Выплата происходит в судебном порядке за счет средств федерального бюджета.

К составу участников налогового правоотношения, наряду с основными субъектами (налогоплательщиками и налоговыми органами) можно отнести и банки. В Постановлении КС РФ от 12 октября 1998 г. № 24-П отмечается, что в рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения – публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

В первую очередь банки обязаны исполнять поручение налогоплательщика на перечисление налога в бюджетную систему РФ на соответствующий счет Федерального казначейства, а также поручение налогового органа на перечисление налога в бюджетную систему РФ в порядке очередности, установленной гражданским законодательством. Исполняя данную обязанность, банки выступают посредниками между налогоплательщиками и бюджетом либо между налоговым органом и бюджетом. Инкассовые поручения на списание сумм недоимок по налогам, сборам, страховым взносам предъявляются налоговыми органами в банки в рамках процедуры принудительного взыскания обязательных налоговых платежей. Ряд обязанностей банков связаны с осуществлением налогового контроля, в частности, банки сообщают налоговым органам информацию об открытии/закрытии счета, вклада, изменении реквизитов и др.

Перечень, установленный в ст. 9 НК РФ, формально является закрытым, но в действительности существуют и иные, не указанные в перечне участники, на которых НК РФ возлагает права и обязанности. Кроме банков, к ним можно отнести следующие лица: финансовые органы, которые должны, в частности, информировать по вопросам применения законодательства о налогах и сборах (ст. 34.2 НК РФ), органы исполнительной власти (например, органы Росреестра, МВД, юстиции) и иные лица (в том числе нотариусы), обязанные сообщать в налоговые органы значимые для налогообложения и налогового контроля сведения (ст. 85 НК РФ); судебные приставы-исполнители (п. 1 ст. 47, п. 4 ст. 48 НК РФ), принудительно взыскивающие налоги (пени, штрафы) за счет имущества налогоплательщиков; свидетели (ст. 90 НК РФ); контрагенты налогоплательщика (п. 1 ст. 93.1 НК РФ); аудиторские организации (индивидуальные аудиторы) (ст. 93.2 НК РФ); эксперты (ст. 95 НК РФ) и др.

Тестовые задания

Укажите правильный ответ

1. Налоговое право – это

а) самостоятельная отрасль российского права

б) подотрасль конституционного права, так как Конституцией установлена обязанность уплаты налогов

в) подотрасль финансового права

г) подотрасль бюджетного права

2. Налог от сбора отличает

а) обязательность уплаты

б) законность

в) материальность

г) индивидуальная безвозмездность

3. Какой характер носят налоговые правоотношения?

а) имущественный

б) личный неимущественный

в) частноправовой

г) встречный

4. К сборам как к налоговому платежу нельзя отнести

а) сборы за пользование объектами водных биологических ресурсов

б) торговый сбор

в) налог на профессиональный доход

г) государственную пошлину

5. Структура нормы налогового права включает

а) объект, субъект и содержание

б) условия и меру ответственности

в) гипотезу, диспозицию и санкцию

г) гипотезу, диспозицию, санкцию и меру ответственности

6. Гипотеза в налоговой норме – это

а) объект налогообложения

б) субъект налогообложения

в) объект и субъект налогообложения

г) налоговая база и налоговый период

7. Письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах налогоплательщикам, плательщикам сборов, плательщикам страховых взносов уполномочены давать

а) Верховный суд РФ

б) ФНС России

в) Минфин России

г) Управления ФНС России по субъектам РФ

8. Налог считается установленным, когда

а) налоговый орган принимает ненормативный акт, которым устанавливает обязательность уплаты налога

б) определены налогоплательщик, объект, предмет налогообложения и налоговый период

в) определены налогоплательщик, объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога

г) имеется непосредственная связь между объектом налога и налогоплательщиком и наступил срок уплаты налога

9. Дополните.

Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции… .

10. Дополните.

Принцип добросовестности налогоплательщика заключается… .

2. НАЛОГОВАЯ ОБЯЗАННОСТЬ И ЕЕ ИСПОЛНЕНИЕ

2.1. Налоговая обязанность: возникновение, изменение, прекращение и порядок исполнения

Возникновение налоговой обязанности. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ и п. 1 ст. 3 НК РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы в установленный законодательством о налогах и сборах срок. Под налоговой обязанностью принято понимать конституционную обязанность граждан и юридических лиц своевременно и в полном объеме уплачивать законно установленные налоги и сборы в пользу государства и муниципальных образований.

Обязанность по уплате конкретного налога возлагается на налогоплательщика с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога, и по общему правилу прекращается с уплатой налога (пп. 2 и 3 ст. 44 НК РФ).

Основаниями возникновения налоговой обязанности являются одновременно:

– наличие объекта налогообложения, например, для того, чтобы возникла обязанность уплаты налога на доходы физических лиц, необходимо получить доход; для того, чтобы возникла обязанность уплаты транспортного налога, необходимо иметь само транспортное средство; для того, чтобы возникла обязанность уплаты налога на имущество, необходимо иметь в собственности соответствующее недвижимое имущество и т.д.;

– наличие непосредственной связи между объектом налога и налогоплательщиком. Например, для возникновения налоговой обязанности по уплате земельного налога физическое лицо должно иметь

титул собственника на этот земельный участок; при уплате НДФЛ физическое лицо должно само получить доход. Только при наличии связи между налогоплательщиком и объектом возникает налоговая обязанность;

– наступление срока уплаты налога. Налоговая обязанность четко определена периодом времени или событием. Моментом возникновения обязанности по уплате налога является день окончания налогового периода. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу. Нарушение срока уплаты налога влечет начисление пени.

Порядок исполнения налоговой обязанности. Налогоплательщик обязан самостоятельно в установленный срок исполнить обязанность по уплате налога посредством перечисления денежных средств в качестве единого налогового платежа, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Единым налоговым счетом признается форма учета налоговыми органами денежного выражения совокупной обязанности, а также денежных средств, перечисленных в качестве единого налогового платежа и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа. Сальдо единого налогового счета представляет собой разницу между общей суммой денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, и денежным выражением совокупной обязанности. Положительное сальдо единого налогового счета формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, больше денежного выражения совокупной обязанности. Отрицательное сальдо единого налогового счета формируется, если общая сумма денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, меньше денежного выражения совокупной обязанности. Нулевое сальдо единого налогового счета формируется, если общая сумма

денежных средств, перечисленных и (или) признаваемых в качестве единого налогового платежа, равна денежному выражению совокупной обязанности.

Налогоплательщик вправе перечислить денежные средства в качестве единого налогового платежа до наступления установленного срока. Перечисление денежных средств в качестве единого налогового платежа в счет исполнения обязанности налогоплательщика по уплате налога может быть произведено иным лицом. При перечислении суммы денежных средств в качестве единого налогового платежа иным лицом за налогоплательщика в платежном поручении указывается идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), за которого перечислен единый налоговый платеж.

Единый налоговый платеж учитывается на едином налоговом счете на основании информации, поступающей из Государственной информационной системы о государственных и муниципальных платежах, предусмотренной Федеральным законом от 27 июля 2010 года № 210-ФЗ «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг».

Изменение налоговой обязанности. В законодательстве о налогах и сборах РФ предусмотрена возможность изменения срока уплаты налога посредством рассрочки или отсрочки срока уплаты налога. При отсрочке налог уплачивается единовременно, но в более поздний срок, а при рассрочке – не только позднее, но и частями.

Отсрочка или рассрочка по заявлению заинтересованного лица в налоговый орган может быть предоставлена:

1) по уплате налогов, сборов, страховых взносов, срок уплаты которых не наступил на день принятия уполномоченным органом решения о предоставлении;

2) по уплате задолженности – в отношении всей или части суммы отрицательного сальдо единого налогового счета заинтересованного лица при наличии отрицательного сальдо на день принятия решения.

Отсрочка или рассрочка предоставляется с начислением процентов на сумму отсрочки или рассрочки. Отсрочка или рассрочка предоставляется при наличии оснований, на срок, не превышающий одного года либо для рассрочек не превышающий трех лет.

Правом на отсрочку (рассрочку) может воспользоваться лицо, чье финансовое положение не позволяет уплатить налоги в установленный законом период. В п. 2 ст. 64 НК РФ перечислены основания, при наличии которых (хотя бы одного из них) можно претендовать на отсрочку (рассрочку) налога, в частности:

– ущерб в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы;

– угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога;

– имущественное положение физического лица (без учета имущества, на которое не может быть обращено взыскание) исключает возможность единовременной уплаты налога;

– производство или реализация товаров, работ или услуг, носящих сезонный характер.

Законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные основания и иные условия предоставления отсрочки и рассрочки по уплате соответственно региональных и местных налогов, пеней и штрафов.

Кроме того, законодательством о налогах и сборах РФ предусмотрен зачет или возврат сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо единого налогового счета. Порядок возврата или зачета таких «переплаченных» сумм предусмотрен ст. 78, 79 НК РФ.

Налогоплательщик, плательщик сбора, плательщик страховых взносов и (или) налоговый агент вправе распорядиться суммой денежных средств, формирующих положительное сальдо его единого налогового счета, путем зачета:

– в счет исполнения обязанности другого лица по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов и (или) процентов;

– в счет исполнения предстоящей обязанности по уплате конкретного налога (сбора, страхового взноса);

– в счет исполнения решений налоговых органов о привлечении к ответственности за совершение налоговых правонарушений, решений о предоставлении налогового вычета полностью или частично и др.

Возврат сумм денежных средств, формирующих положительное сальдо его единого налогового счета, возможен на открытый у налогоплательщика, плательщика сбора, плательщика страховых взносов и (или) налогового агента счета в банке по его заявлению.

В случае, если установлен факт излишнего взыскания денежных средств, возврат излишне взысканных средств осуществляется налоговым органом самостоятельно в пределах сумм, формирующих положительное сальдо единого налогового счета.

Прекращение налоговой обязанности. В соответствии со 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 РФ. Задолженность по транспортному налогу, земельному налогу и налогу на имущество физических лиц, 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. К иным обстоятельствам можно отнести: взыскание налога, сбора за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщиков-организаций, индивидуальных предпринимателей, налоговых агентов (организаций, индивидуальных предпринимателей) в банках; взыскание налога, сбора за счет иного имущества налогоплательщика (налогового агента) – организаций, индивидуальных предпринимателей; зачет излишне уплаченных сумм налога, сбора в счет предстоящих платежей налогоплательщика по этому или иным налогам, погашения недоимки по иным налогам; исполнение налоговой обязанности налоговым агентом.

Кроме названных обстоятельств, самостоятельными юридическими фактами, на основании которых прекращается налоговая обязанность, являются списание безнадежных долгов по налогам в порядке ст. 59 НК.

Безнадежная к взысканию налоговая задолженность – это задолженность по налогам, пеням или штрафам, которая числится за налогоплательщиком, но которую налоговый орган уже не может с него взыскать, т.е. налоговый орган может списать налоговую задолженность с лицевого счета в случае, если она признана безнадежной к взысканию. Основания, по которым задолженность могут признать безнадежной, перечислены в п. 1 ст. 59 НК РФ. Например, задолженность по налогам, пеням и штрафам признается безнадежной к взысканию в следующих ситуациях:

– ликвидации организации, исключения юридического лица из Единого государственного реестра юридических лиц по решению регистрирующего органа в случае вынесения судебным приставом-исполнителем постановления об окончании исполнительного производства в связи с возвратом взыскателю исполнительного документа;

– завершения процедуры банкротства гражданина, индивидуального предпринимателя;

– смерти физического лица или объявления его умершим в порядке, установленном гражданским процессуальным законодательством;

– принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания задолженности в связи с истечением установленного срока ее взыскания и в иных случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Следует отметить, что инициировать соответствующее судебное разбирательство вправе не только налоговый орган, но и налогоплательщик, в том числе путем подачи в суд заявления о признании сумм, возможность принудительного взыскания которых утрачена, безнадежными к взысканию[1].

2.2. Меры принудительного исполнения налоговой обязанности и порядок их реализации

Взыскание налоговой задолженности (во внесудебном порядке) с ИП и юридических лиц. Задолженность по уплате налогов, сборов, страховых взносов, пеней, штрафов (далее – задолженность, налоговая задолженность) может быть взыскана налоговым органом. Взыскание

[1] Обзор судебной практики Верховного Суда Российской Федерации № 4 (2016) (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 20.12.2016). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

осуществляется в размере, не превышающем отрицательное сальдо единого налогового счета.

В первую очередь налоговый орган обязан направить требование. Требованием об уплате задолженности признается извещение налогоплательщика о наличии отрицательного сальдо единого налогового счета и сумме задолженности, а также об обязанности уплатить задолженность в установленный срок (срок указывается в требовании). По общему правилу требование направляется не позднее трех месяцев со дня формирования отрицательного сальдо единого налогового счета. Если отрицательное сальдо не превышает 3 000 руб., то не позднее одного года.

Выставление требования является первой обязательной стадией процедуры взыскания задолженности, как во внесудебном, так и в судебном порядке.

Если плательщик не исполнит требование в срок, налоговый орган начинает принудительное взыскание (п. 3 ст. 46 НК РФ).

По общему правилу взыскание задолженности за счет денежных средств (драгметаллов), электронных денежных средств происходит в следующем порядке.

Налоговый орган выносит решение о взыскании и оформляет поручения банкам на списание и перечисление задолженности в бюджет, поручения на перевод электронных денежных средств и банк исполняет поручение инспекции и перечисляет средства в бюджет.

После вынесения решения о взыскании налоговый вправе приостановить операции по счетам и переводы электронных денег (п. 13 ст. 46 НК РФ). Отметим, что приостановление операций по счету означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Вместе с тем приостановление операций по счету не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению

обязанности по уплате налогов, сборов, страховых взносов, а также на операции по списанию денежных средств в счет уплаты налогов (авансовых платежей), сборов, страховых взносов, соответствующих пеней и штрафов и по их перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

Очередность удовлетворения требований кредиторов при недостаточности денежных средств на счете определяется в соответствии с п. 2 ст. 855 Гражданского кодекса РФ. Так, при недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

– в первую очередь по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни или здоровью, а также требований о взыскании алиментов;

– во вторую очередь по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими или работавшими по трудовому договору (контракту), по выплате вознаграждений авторам результатов интеллектуальной деятельности;

– в третью очередь по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), поручениям налоговых органов на списание и перечисление задолженности по уплате налогов и сборов в бюджеты бюджетной системы Российской Федерации, а также поручениям органов контроля за уплатой страховых взносов на

списание и перечисление сумм страховых взносов в бюджеты государственных внебюджетных фондов[1].

Таким образом, платежи в бюджет, осуществляемые по поручениям налоговых органов (то есть в принудительном порядке), подлежат исполнению банком в третью очередь.

Решение о взыскании может быть принято не позднее двух месяцев после того, как истек срок исполнения требования об уплате задолженности. Если срок для начала взыскания налоговый орган пропустил, то взыскать задолженность сможет только через суд. Решение, принятое с пропуском срока, недействительно и исполнению не подлежит (п. 4 ст. 46 НК РФ)

Если сформировалось положительное либо нулевое сальдо единого налогового счета, взыскание прекращается. Если же задолженность за счет денежных средств (драгоценных металлов) на счетах налогоплательщика, а также за счет его электронных денежных средств не удалось взыскать полностью, остаток задолженности налоговый орган взыскивает задолженность за счет имущества (п. 11 ст. 46, п. 1 ст. 47 НК РФ). Для этого налоговый орган выносит постановление о взыскании задолженности за счет имущества, размещает постановление о взыскании в реестре решений о взыскании задолженности (далее – РРВЗ) и одновременно направляет постановление судебному приставу-исполнителю.

Срок направления судебному приставу-исполнителю и размещения постановления в РРВЗ – 10 месяцев. Этот срок в общем случае отсчитывается:

– либо с даты размещения в РРВЗ решения о взыскании задолженности в размере отрицательного сальдо ЕНС свыше 30 000 руб.;

[1] Гражданский кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 26.01.1996 № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. - 1996. - № 5. - Ст. 410.

– либо по истечении трех лет с даты размещения в РРВЗ решения о взыскании задолженности в размере отрицательного сальдо ЕНС не свыше 30 000 руб.

Если налоговый орган пропустит указанный срок, постановление о взыскании задолженности исполнению не подлежит. Взыскать задолженность можно будет только в судебном порядке. Обратиться в суд с заявлением налоговый орган может в течение двух лет со дня истечения указанных сроков (п. 4 ст. 47 НК РФ).

Следует отметить, что очередность взыскания, предусмотренная НК РФ, отличается от очередности, закрепленной в Федеральном законе от 02.10.2007 № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве».

Для судебного пристава в данной ситуации приоритетными являются правила НК РФ: при взыскании налогов (пеней, штрафов) порядок, установленный Законом об исполнительном производстве, применяется с учетом особенностей, которые предусматривает налоговое законодательство (п. 2 ст. 47 НК РФ).

Взыскание страховых взносов осуществляется в том же порядке, что и налогов. Вместе с налогами, сборами, пенями, штрафами они образуют единую совокупную обязанность налогоплательщика и учитываются при расчете отрицательного сальдо единого налогового счета.

Взыскание налоговой задолженности (в судебном порядке). **З**адолженность по налогам, страховым взносам, пеням и штрафам налоговый орган обязан взыскивать через суд в следующих случаях (п. 3 ст. 45, п. п. 1, 3 ст. 48 НК РФ):

– со счетов взаимозависимых компаний в случаях, предусмотренных пп. 2 п. 2 ст. 45 НК РФ;

– если налоговая задолженность возникла в результате переквалификации сделки или изменения статуса и характера деятельности налогоплательщика. Переквалификация сделки – это

изменение вида договора для целей налогообложения, например, была занижена налоговая база посредством представления договоров на оказание услуг, а по факту трудовых);

– если задолженность возникла по результатам проверки, проведенной ФНС России по сделкам между взаимозависимыми лицами;

– если задолженность взыскивается с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем;

– с организаций или индивидуальных предпринимателей, если налоговый орган пропустил срок на принятие решения о взыскании налога за счет денежных средств;

– с организаций или индивидуальных предпринимателей, если налоговый орган пропустил срок на принятие решения о взыскании налога за счет иного имущества.

При этом, располагая информацией о наличии задолженности, налоговый орган обязан предложить налогоплательщику уплатить налог добровольно и предупредить о возможном принудительном взыскании посредством направления требования об уплате налога. Требование об уплате налога направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки.

Рассмотрение дел о взыскании налога, сбора, пеней, штрафов за счет имущества физического лица производится в соответствии с Кодексом об административном судопроизводстве РФ (если задолженность взыскивается с физических лиц, либо в соответствии с Арбитражным процессуальным кодексом РФ (если задолженность взыскивается с ИП или юридических лиц).

Таким образом, правомочия налоговых органов по взысканию обязательных платежей весьма обширны, и только с юридических лиц и индивидуальных предпринимателей налоговые инспекции вправе взыскивать во внесудебном порядке.

Тестовые задания

Укажите правильный ответ

1. Вправе ли физическое лицо уплатить налог на имущество досрочно?

а) да, вправе

б) нет, вправе только в срок, установленный законодательством о налогах и сборах

в) да, вправе, но не ранее даты получения налогового уведомления

г) да, вправе, только при условии согласия налогового органа

2. По общему правилу требование об уплате задолженности должно быть направлено налогоплательщику, плательщику сбора, плательщику страховых взносов, налоговому агенту не позднее:

а) десяти дней с момента формирования отрицательного сальдо единого налогового счета этого лица

б) одного месяца со дня формирования отрицательного сальдо единого налогового счета этого лица

в) трех месяцев со дня формирования отрицательного сальдо единого налогового счета этого лица

г) шести месяцев с момента формирования отрицательного сальдо единого налогового счета этого лица

3. Право на возврат излишне взысканных средств может возникнуть у лица, в отношении которого ведется единый налоговый счет (ЕНС):

а) у налогоплательщика

б) плательщика сборов и страховых взносов

в) налогового агента

г) все ответы верны

4. Решение о взыскании налога, сбора, страховых взносов, а также пеней, штрафа за счет денежных средств на счетах налогоплательщика

(организации, индивидуального предпринимателя или налогового агента) принимается

а) после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее двух месяцев после истечения указанного срока

б) в течение двух месяцев с момента выявления задолженности по уплате обязательных платежей

в) в течение шести месяцев с момента неисполнения налогового уведомления

г) при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика

5. В случае переплаты налогоплательщиком налога возможен ли зачет этой переплаты между налогами, поступающими в бюджеты разных уровней

а) невозможен

б) возможен

в) возможен в случае переплаты налогов, поступающих в бюджет одного уровня (федеральный в счет федерального, региональный в счет регионального, местный в счет местного)

г) налоговый орган по своему усмотрению принимает решение о зачете суммы налога либо об отказе в зачете суммы налога

6. Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения налоговой задолженности производится налоговыми органами

а) не более чем за один год со дня уплаты излишне уплаченного налога

б) не более чем за три года со дня уплаты излишне уплаченного налога

в) в течение года, с момента, когда налогоплательщик узнал о переплате налога

г) в пределах срока исковой давности

7. При взыскании задолженности налоговый орган:

а) размещает постановление о взыскании задолженности за счет имущества в реестре решений о взыскании задолженности

б) направляет постановление судебному приставу-исполнителю

в) размещает постановление о взыскании задолженности за счет имущества в реестре решений о взыскании задолженности и одновременно направляет постановление судебному приставу-исполнителю

г) обязан направить лицу, в отношении которого принято постановление о взыскании за счет имущества, принятое постановление

8. По общему правилу приостановление операций по счету не распространяется

а) на заработную плату работника налогоплательщика

б) на кредиторскую задолженность по кредитным обязательствам

в) на дебиторскую задолженность контрагента

г) на жилищно-коммунальные платежи

9. Дополните.

Денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки, называется…

10. Дополните.

Недоимка – это….

3. НАЛОГОВЫЙ КОНТРОЛЬ

3.1. Понятие и формы налогового контроля

На налоговые органы возложены многообразные функции в различных отраслях государственного управления, однако функция налогового контроля для налоговых органов является основной.

Напомним, что система налоговых органов состоит из федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов (ФНС России) и его территориальных органов. ФНС России, Управления ФНС по субъектам РФ, межрегиональные инспекции ФНС, инспекции ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции ФНС межрайонного уровня составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Налоговый контроль – это один из важнейших институтов налогового законодательства. Он является составной частью государственного финансового контроля. Значимость налогового контроля заключается в том, что посредством него достигается упорядоченность налоговых правоотношений. При помощи механизма налогового контроля налоговые органы проверяют соблюдение налогоплательщиком законодательства о налогах и сборах, в частности, по уплате налогов, выявляют допущенные правонарушения, выставляют требования по уплате налогов, пени и штрафных санкций[1].

Если рассматривать контроль в общем плане, то, как правило, выделяются такие элементы:

1) субъекты контроля (контролирующие – кто проверяет и контролируемые – кого проверяют);

2) объекты контроля (определенные стороны деятельности контролируемых субъектов – что проверяют);

3) формы (методы) контроля (как проверяют)[2].

Форма налогового контроля - это способ конкретного выражения и организации контрольных действий.

---

[1] *Семенихин В. В.* Налоговые проверки. 5-е изд., перераб. и доп. М. : ГроссМедиа, РОСБУХ, 2019.

[2] *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс», 2020.

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].

Законодатель дает следующее определение налогового контроля: «налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном НК РФ». Налоговый контроль проводится должностными лицами налоговых органов в пределах своей компетенции посредством налоговых проверок, получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора, плательщиков страховых взносов, проверки данных учета и отчетности, осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли), а также в других формах, предусмотренных НК РФ (п. 1 ст. 82 НК РФ).

Существует несколько классификаций форм (методов) налогового контроля. Так, например, в зависимости от времени его осуществления выделяют:

– предварительный контроль (постановка на учет в налоговом органе, государственная регистрация юридических лиц и ИП);

– текущий (камеральная налоговая проверка налоговой отчетности);

– последующий (выездная налоговая проверка).

[1] Налоговое право России / под ред. Ю. А. Крохиной. М. : НОРМА, 2004. С. 311.

В целях проведения предварительного налогового контроля все налогоплательщики, как физические, так и юридические лица, подлежат постановке на учет в налоговых органах, поэтому предварительный налоговый контроль является обязательным.

Как только у налогоплательщика – физического лица впервые возникает обязанность по уплате налогов, ему необходимо встать на учет в налоговом органе. Важно иметь в виду, что идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) – это персональный номер гражданина (в том числе иностранного гражданина) в налоговых органах РФ. Он нужен для учета сведений о налогооблагаемых доходах конкретного гражданина и учета уплачиваемых им налогов в качестве номера учетного дела этого гражданина. ИНН представляет собой двенадцатизначный цифровой код, включающий в себя порядковый номер записи о физическом лице в территориальном разделе Единого государственного реестра налогоплательщиков.

В любом случае (независимо от желания) физическое лицо поставят на учет в налоговом органе, если оно является собственником недвижимого имущества или на его имя зарегистрировано транспортное средство. Например, если в собственности гражданина находится недвижимость или транспортное средство, то этот гражданин (в том числе несовершеннолетний ребенок) признается плательщиком налога на имущество физических лиц или транспортного налога.

При постановке на учет физических лиц в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные, а именно: фамилия, имя, отчество; дата и место рождения; пол; место жительства; данные паспорта или иного документа, удостоверяющего личность налогоплательщика; данные о гражданстве.

Первичная постановка на учет организаций и индивидуальных предпринимателей происходит одновременно с государственной

регистрацией (при создании), при которой присваивается индивидуальный идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), т.е. с момента внесения сведений о юридическом лице в ЕГРЮЛ и об индивидуальном предпринимателе в ЕГРИП, последние становятся на учет в налоговом органе.

Кроме того, НК РФ предусматривает обязанности органов, учреждений, организаций и должностных лиц сообщать в налоговые органы сведения, связанные с учетом организаций и физических лиц. Например, органы юстиции, наделяющие нотариусов полномочиями, обязаны сообщать в налоговые органы по месту своего нахождения о физических лицах, назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее, в течение пяти дней со дня издания соответствующего приказа; органы, осуществляющие государственный кадастровый учет и государственную регистрацию прав на недвижимое имущество, органы (организации, должностные лица), осуществляющие государственную регистрацию транспортных средств, обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах и т.д.

Итак, налоговые органы вправе проводить целый комплекс мероприятий для контроля за исполнением налогового законодательства. Мероприятия налогового контроля – это любые действия налоговых органов, реализуемые в рамках НК РФ. Сюда можно отнести как проверки (камеральную и выездную), так и те мероприятия, которые проверяющие могут проводить внутри этих проверок (к примеру, осмотр помещений) или отдельно от них (например, налоговый мониторинг).

Рассмотрим основные формы налогового контроля.

1) камеральные и выездные налоговые проверки (ст. 87-89 НК РФ). Камеральная проверка осуществляется по отношению ко всем видам

налогоплательщиков и без какого-либо специального решения налогового органа, поскольку факт сдачи фискально-обязанным лицом финансовой отчетной документации автоматически выступает юридическим фактом для проверки ее достоверности.

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа и начинается с того, что в налоговый орган представляется налоговая отчетность, как правило, в форме декларации или расчета по страховым взносам. Камеральная налоговая проверка – это форма текущего документального контроля, направленного на своевременное выявление ошибок в налоговой отчетности и оперативное реагирование налоговых органов на обнаруженные нарушения.

Срок проведения камеральной проверки составляет три месяца со дня подачи декларации или расчета, за исключением декларации по НДС, срок которой составляет два месяца. При подаче уточненной декларации до окончания камеральной проверки срок проверки начинается заново, поскольку налоговый орган прекращает проверку первичной отчетности и начинает новую проверку уточненной декларации. Отметим, что уточненная декларация подается в случаях, если налогоплательщик обнаружил ошибку(и) в первичной декларации, либо, если налоговый орган направил требование о внесении исправлений в декларацию с ошибками.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации (расчете) и (или) противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, либо выявлены несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, сведениям, содержащимся в документах, имеющихся у налогового органа, и полученным им в ходе налогового контроля, об этом сообщается налогоплательщику с требованием представить в течение 5 дней

необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

В рамках камеральной проверки проверяющие вправе проводить ряд мероприятий, например, запрашивать у проверяемого лица пояснения, в том числе путем вызова в инспекцию, запрашивать у контрагентов документы и информацию и др. Так, в соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 31 НК РФ должностным лицам налоговых органов предоставлено право вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

При камеральной налоговой проверке должностные лица налогового органа вправе, например, провести осмотр помещений, территорий, документов и предметов. Сделать это можно при проведении камеральной проверки декларации по НДС в трех случаях: в декларации заявлено возмещение налога; выявлены противоречия в поданной декларации или ее сведения расходятся с отчетностью контрагентов и это свидетельствует о занижении налога к уплате или о завышении налога к возмещению; выявлены несоответствия между сведениями, содержащимися в декларации, и сведениями в отчете об операциях с товарами, представленном в инспекцию другим налогоплательщиком.

Кроме того, на налогоплательщиков в соответствии с подп. 7 п. 1 ст. 21 НК РФ возложена обязанность по представлению налоговым органам и их должностным лицам пояснений по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок. Соответствующее правомочие уточняется в п. 6 ст. 100 НК РФ, согласно которому налогоплательщик вправе в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, представить письменное объяснение мотивов отказа

подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. Дача налогоплательщиком письменного объяснения предусмотрена при отказе подписать акт налоговой проверки с изложением мотивов отказа (п. 5 ст. 100 НК РФ). Таким образом, получение пояснений (объяснений) следует рассматривать как получение должностными лицами налоговых органов от налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов необходимой информации в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах. Пояснение (объяснение) может даваться заинтересованными лицами в устной или письменной форме.

Оформление результатов камеральной проверки зависит от того, выявили проверяющие нарушения или нет. Если нарушения есть, то налоговый орган в течение 10 рабочих дней после окончания проверки должен составить акт. Если налогоплательщик не согласен с изложенными в нем выводами, то вправе предоставить свои возражения. Сделать это можно, как правило, в течение месяца после получения акта. После этого налоговый орган обычно выносит свое окончательное решение (либо о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, либо об отказе в привлечении к ответственности, если инспекция выявила нарушения, но к налоговой ответственности не привлекла). Если нарушений нет, то результаты проверки не оформляются. Составление в этом случае акта, справки или иного документа в ст. ст. 88 и 100 НК РФ не предусмотрено. Налогоплательщик вправе обжаловать принятое по итогам камеральной проверки решение в вышестоящем налоговом органе, а затем в суде (ст. 137, п. п. 1, 2 ст. 138 НК РФ).

Далее рассмотрим особенности выездной налоговой проверки. Выездная налоговая проверка (ВНП) проводится по месту нахождения

налогоплательщика. Основное назначение выездной налоговой проверки – проверка правильности исчисления и своевременности уплаты (удержания и перечисления) одного или нескольких налогов, т.е. предмет ВНП – это налоги, сборы и страховые взносы, которые налогоплательщик оплатил в проверяемом периоде. Инспекторы проверяют, правильно ли их рассчитали и вовремя ли заплатили (п. п. 4, 17 ст. 89 НК РФ).

Проверку могут провести как по одному конкретному налогу, сбору или взносу (тематическая проверка), так и по всем налогам, сборам и взносам (комплексная проверка). Тематические проверки на практике редкость, в основном инспекторы проводят комплексные.

Датой начала выездной налоговой проверки является дата предъявления налогоплательщику (его представителю) решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. По общему правилу срок ВНП – два месяца. Для некоторых ВНП есть специальные сроки. Например, если проверяется филиал или представительство, то срок проверки не будет составлять больше одного месяца. Однако, налоговый орган вправе приостанавливать и продлевать ВНР. При наличии оснований продлить проверку могут до четырех месяцев, а в исключительных случаях до шести. Для этого должны быть определенные основания. Их перечень приведен в Приложении № 6 к Приказу ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@. Перечень закрытый, то есть других оснований быть не может. Так, продлить проверку до четырех месяцев налоговые органы могут, если:

– получили от правоохранительных органов или из других источников информацию о возможных налоговых нарушениях и эту информацию нужно проверить;

– проверяют организацию с обособленными подразделениями. Срок продления зависит от того, сколько у нее подразделений;

– проверяемый налогоплательщик не представил в срок документы по требованию, активно противодействует проверке, не пускает инспекторов на свою территорию (в помещения), из-за чего они составили акт о воспрепятствовании;

– банк не передал информацию по счетам;

– контрагент (или третье лицо) не представил в срок документы или информацию по встречной проверке;

– свидетель не явился на допрос; эксперт не представил вовремя свое заключение; не явился переводчик;

– проверяют крупнейшего налогоплательщика;

– активное противодействие лица, в отношении которого проводится выездная налоговая проверка, ее проведению и др.

Исключительные случаи для того, чтобы продлить проверку до шести месяцев, налоговые органы определяют сами. Критериев «исключительности» НК РФ не содержит.

Как правило, ВНП должна проходить в офисе налогоплательщика. В случае отсутствия таковой возможности налоговый орган вправе провести ее по месту своего нахождения.

При выездной проверке у инспекторов самые широкие полномочия. Они могут проводить практически все мероприятия налогового контроля, в частности:

– истребовать у налогоплательщика документы, которые касаются проверяемых налогов (взносов) и относятся к проверяемым периодам: регистры бухгалтерского и налогового учета, договоры, акты, счета, платежные документы, счета-фактуры, книги покупок и продаж, накладные, путевые листы и т.д. Следует отметить, что налогоплательщики обязаны 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, если иное не предусмотрено НК РФ (подпункт 8 пункта 1 ст. 23 НК РФ).

В Определении КС РФ от 26 октября 2017 г. № 2463-О разъяснено, что НК РФ устанавливает минимальный срок хранения документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов. Однако указанное законоположение не препятствует налогоплательщику обеспечивать сохранность таких документов в течение более длительного времени в случае, если он, в том числе исходя из специфики своей предпринимательской деятельности, осознает возможность получения дохода даже после ее завершения и полагает необходимым представление соответствующих документов при проведении мероприятий налогового контроля;

– требовать документы и информацию у контрагентов налогоплательщика или у третьих лиц в рамках встречных проверок. Официально термин «встречная проверка» не применяется с 2007 г. Однако в обиходе его используют и сейчас. Под встречной проверкой понимают истребование налоговой инспекцией у контрагента (третьего лица) лица, в отношении которого проводится проверка, документов (информации). Как правило, инспекторы запрашивают: договоры; счета-фактуры; товарные или товарно-транспортные накладные; акты выполненных работ; выписки из книг покупок и продаж и др.;

– допрашивать свидетелей, в том числе работников налогоплательщика. Для дачи свидетельских показаний могут вызвать любое физлицо, которому могут быть известны обстоятельства, имеющие значение для налогового контроля, за исключением тех лиц, которые не могут давать показания, например, адвокат или аудитор – лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового

контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне;

– осматривать помещения, территорию, предметы лица, в отношении которого проводится налоговая проверка;

– проводить экспертизу. В НК РФ нет конкретного перечня разновидностей экспертиз или случаев, когда ее назначают. Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Обычно экспертизу проводят, когда нужно, например, установить подлинность документов, восстановить документ, уточнить рыночную стоимость товаров (работ, услуг) или определить, какие ремонтно-строительные работы были выполнены (капитальный ремонт, текущий ремонт или реконструкция). Проверяемое лицо, вправе, в частности, заявить отвод эксперту; просить назначить в качестве эксперта определенное лицо; задать эксперту дополнительные вопросы; присутствовать при проведении экспертизы и давать объяснения эксперту и др.;

– привлекать переводчика или специалиста;

– проводить инвентаризацию имущества, если есть основания считать, что какое-то имущество проверяемого лица (например, товарно-материальные ценности) не отражено в учете. Ее проводят на основании распоряжения руководителя инспекции (его заместителя). При этом должны участвовать должностные лица, материально ответственные лица и работники бухгалтерской службы проверяемого лица. В ходе инвентаризации сведения о фактическом наличии имущества заносятся в инвентаризационные описи или акты инвентаризации. В описи материально ответственные лица делают расписку о том, что проверка проводилась в их присутствии и что к членам комиссии претензий нет;

– проводить выемку документов и предметов. Ее проводят на основании мотивированного постановления. Документы могут изъять, например, если проверяющие считают, что налогоплательщик может уничтожить, сокрыть, изменить или заменить их. Перед выемкой проверяющие должны предложить выдать документы и предметы добровольно.

Кроме того, в выездной проверке могут участвовать сотрудники полиции (п. 1 ст. 36 НК РФ).

В последний день проверки инспекторы составляют справку о проведенной ВНП. После ее составления в течении двух месяцев налоговый орган оформляет акт ВНП. Акт и прилагаемые к нему документы должны быть вручены налогоплательщику (п. п. 3.1, 5 ст. 100 НК РФ). В течение месяца налогоплательщик вправе подготовить по нему возражения. Как только истечет срок на подачу возражений, налоговый орган может приступить к рассмотрению материалов проверки и принять итоговое решение.

Итоговое решение принимает начальник налогового органа или его заместитель после того, как рассмотрит материалы проверки (п. 1 ст. 101 НК РФ). Решение может быть либо о привлечении к ответственности (если есть основания назначить штраф), либо об отказе в привлечении к ответственности (если нет оснований для штрафа).

По общему правилу в рамках выездной налоговой проверки может быть проверен период, не превышающий трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о проведении проверки, если иное не предусмотрено НК РФ.

Таким образом, основными отличиями налоговых проверок (камеральной от выездной) являются то, что камеральная проверка охватывает тех лиц, которые представляют в налоговые органы декларации и иные документы, то есть это весьма широкий круг

налогоплательщиков, а выездная налоговая проверка проводится выборочно (в отношении определенных налогоплательщиков). Выездную проверку от камеральной отличает полнота и глубина проверки, которая не может быть достигнута при проведении камеральной налоговой проверки. Налоговые проверки являются основной и, как показывает практика, наиболее эффективной формой налогового контроля.

2) налоговый мониторинг. Эту форму налогового контроля применяют только к крупным юридическим лицам, у которых сумма уплаченных за год налогов не менее 100 млн руб., годовой доход не менее 1 млрд руб., активы не менее 1 млрд руб. (ст. 105.26 НК РФ). Налоговый мониторинг возможен исключительно на добровольной основе, по заявлению организации и решению налогового органа. При его введении проверяющие получают онлайн-доступ к данным бухгалтерского и налогового учета организации, и налоговый контроль ведется непрерывно. По общему правилу в рамках мониторинга не проводятся выездные и камеральные проверки. Однако, если в ходе мониторинга налоговый орган обнаружит противоречия и несоответствия в документах, то необходимо будет представить пояснения, и внести исправления.

3.2. Процессуальная деятельность по осуществлению налогового контроля

При проведении контрольных мероприятий должностные лица налоговых органов наделены полномочиями осуществлять различного рода действия, которые подлежат документированию, т.е. осуществляется процессуальное оформление совершаемых действий. В противном случае доказательства, полученные в ходе контрольных мероприятий, могут быть признаны недопустимыми. Действия по осуществлению налогового

контроля оформляются составлением процессуальных документов, к которым относятся акт налоговой проверки и протокол.

Официальным письменным документом, в котором отражаются обнаруженные в ходе налогового контроля нарушения и фиксируются соответствующие фактические обстоятельства, является акт налоговой проверки.

Акты проверок. Акт камеральной проверки должностные лица налоговых органов должны составить только в одном случае – если при проверке обнаружили нарушения. Если нарушений нет, то акт не составляется. Акт должен быть составлен в течение 10 рабочих дней после окончания проверки. Например, если камеральная проверка завершена 1 сентября 2022 г. и были выявлены нарушения, то акт должен быть составлен не позднее 15 сентября 2022 г. (без учета выходных дней). Следует отметить, что если налоговый орган нарушит этот срок, то отменить решение, вынесенное по результатам проверки только по этому основанию, не получится, поскольку «нарушение процессуальных сроков при проведении мероприятий налогового контроля не является существенным нарушением, влекущим безусловную отмену решения налогового органа, принимаемого по результатам проведения налоговой проверки»[1].

Требования к содержанию акта и его форма утверждены Приказом ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@. Он может быть оформлен на бумаге или в электронном виде. Обозначим основные требования, которые должны соблюдать должностные лица налоговых органов при составлении акта:

– он должен состоять из трех частей – вводной (вводная часть акта включает в себя общие сведения о проверке и о проверяемом лице: дату

[1] Об отдельных вопросах, связанных с проведением налоговых проверок : письмо Минфина России от 23.03.2018 № 03-02-07/1/18400. Доступ из справ.- правовой системы «КонсультантПлюс».

составления акта, реквизиты проверяемого лица; дату подачи декларации (расчета); перечень документов, которые были представлены проверяемым лицом; период проверки; название налога (сбора, страховых взносов), по которым была проверка; даты начала и окончания проверки; сведения о мероприятиях налогового контроля, которые были проведены (к примеру, истребование документов у контрагента)), описательной (содержит сведения о том, какие нарушения выявили проверяющие, чем они обосновывают свою позицию: вид нарушения, способ его совершения и период, к которому он относится; квалификацию нарушения со ссылками на нормы налогового законодательства; информацию о документах, которые подтверждают все нарушения, например ссылки на первичные бухгалтерские документы, на сведения, которые получены от третьих лиц - банков, контрагентов; обстоятельства, смягчающие либо отягчающие ответственность (при их наличии) и итоговой (содержит выводы и предложения проверяющих: данные о том, к какой ответственности хотят привлечь, какую сумму недоимки и пеней насчитали, какие штрафы предлагают применить, Ф.И.О. проверяющих и их должности, количество листов приложений, информацию о праве подать возражения на акт проверки), а также включать приложения (при их наличии);

– в нем не должно быть никаких исправлений, за исключением изменений по согласованию с налогоплательщиком, которые должны быть заверены подписями с обоих сторон;

– акт должен быть в двух экземплярах – один для налогового органа и один для налогоплательщика;

– акт налоговой проверки подписывает по общему правилу инспектор, который проводил проверку, а также лицо, в отношении которого ее проводили, или его представитель.

Акт выездной проверки должностные лица налоговых органов должны составить в любом случае после ее завершения. При этом не имеет

значения, выявили они нарушения или нет. Если нарушений нет, то в акте должно быть указано на их отсутствие. Акт должны составить в течение двух месяцев с момента составления справки о проведенной проверке. Именно справка фиксирует окончание выездной проверки и от даты ее составления отсчитывают двухмесячный срок на составление акта.

Требования к содержанию акта выездной проверки и его форма утверждены Приказом ФНС России от 07.11.2018 № ММВ-7-2/628@. В целом они такие же, как и для акта камеральной проверки. Он должен состоять из трех частей: вводной, описательной, итоговой, а также включать приложения к нему.

Из особенностей можно выделить то, что при выездной проверке должностные лиц налоговых органов фиксируют больше эпизодов и, как правило, он гораздо объемнее акта камеральной проверки. Это связано с тем, что в ходе выездной проверки налоговый орган проверяет большой период времени и несколько налогов, сборов, страховых взносов (или сразу все). Также некоторые отличия связаны с процедурой проведения самой проверки. Например, во вводной части акта проверяющие должны указать дату и номер решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной проверки. А если в проверке участвовали сотрудники полиции, то акт составляют не в двух, а в трех экземплярах. В связи с этим есть некоторые особенности и при подписании акта. В остальном требования такие же, как и для акта камеральной проверки.

Акт проверки (и камеральной и выездной) должен быть вручен, по общему правилу, в течение пяти рабочих дней со дня его составления.

Важно иметь в виду, что обжаловать акт проверки в вышестоящий налоговый орган и в суд нельзя, поскольку это еще не решение инспекции и он не содержит обязательных предписаний, поэтому сам по себе акт не

нарушает права налогоплательщика (Определение Конституционного Суда РФ от 27.05.2010 № 766-О-О).

Однако, в случае несогласия с выводами проверяющих, можно представить в налоговый орган возражения на него в течение месяца со дня получения акта (п. 6 ст. 100 НК РФ).

По результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит одно из следующих решений: о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Протоколы. Составление протоколов прямо предусмотрено в законодательстве о налогах и сборах при получении показаний свидетеля (п. 1 ст. 90 НК РФ), производстве осмотра территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов (п. 5 ст. 92 НК РФ), производстве выемки, изъятия документов и предметов (п. 6 ст. 94 НК РФ), ознакомлении проверяемого лица с постановлением о назначении экспертизы (п. 6 ст. 95 НК РФ).

Статья 99 НК РФ закрепляет императивные требования к содержанию протоколов, составляемых в ходе осуществления мероприятий налогового контроля. Если в данных протоколах отсутствуют существенные сведения, предусмотренные указанной статьей к их содержанию, они являются ненадлежаще оформленными и на этом основании не могут быть признаны допустимыми доказательствами. П. 2 ст. 99 НК РФ определен перечень сведений, которые подлежат указанию в протоколе, составляемом при производстве действий по осуществлению налогового контроля. Так, по общему правилу в протоколе указываются:

– его наименование;

– место и дата производства конкретного действия;

– время начала и окончания действия;

– должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;

– фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях – его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;

– содержание действия, последовательность его проведения;

– выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Все лица, участвовавшие в производстве действия по осуществлению налогового контроля или присутствовавшие при его проведении, прочитывают протокол. Указанным лицам также предоставляется право делать замечания, которые подлежат внесению в протокол или приобщению к делу.

Лицами, участвующими в производстве действия, могут быть специалист, переводчик, понятые, порядок участия которых определен ст.ст. 96–98 НК РФ, а присутствующими при этом могут быть лицо, в отношении которого производится действие по осуществлению налогового контроля, или его представитель, т.е. физическое лицо – налогоплательщик, плательщик сбора, налоговый агент или представитель организации-налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, а также физическое лицо или представитель организации, у которых производится выемка документов и предметов.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении (п. 4 ст. 99 НК РФ). При отказе лиц, участвовавших в производстве действия по осуществлению налогового контроля или присутствовавших при его проведении, должностным лицом налогового органа в протоколе делается

соответствующая запись. К протоколу прилагаются фотографические снимки и негативы, киноленты, видеозаписи и другие материалы, выполненные при производстве действия.

Рассмотрим процедуры производства конкретных действий по осуществлению налогового контроля.

Осмотр территорий и помещений налогоплательщика. Осмотр как действие по осуществлению налогового контроля, упоминается сразу в нескольких нормах законодательства о налогах и сборах. Подпунктом 6 п. 1 ст. 31 НК РФ предусмотрено право налоговых органов 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.

Согласно п. 1 ст. 92 НК РФ должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку либо камеральную налоговую проверку на основе декларации по НДС, в случаях, предусмотренных п. 8 и 8.1 ст. 88 НК РФ, либо налоговый мониторинг налоговой декларации по НДС, в которой заявлена сумма налога к возмещению, или при выявлении противоречий или несоответствий, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений лица, в отношении которого проводится проверка, документов и предметов.

С 1 апреля 2020 года согласно изменениям перечень случаев проведения осмотра расширен. Так, должностное лицо налогового органа, принявшего предусмотренное статьей 46 НК РФ решение о взыскании недоимки, размер которой превышает 1 миллион рублей, в отношении организации, при условии, что такое решение не исполнено в течение десяти дней с даты его принятия, вправе не более одного раза по одному

решению о взыскании недоимки производить осмотр территорий, помещений, документов и предметов организации при наличии ее согласия.

Осмотр территорий, помещений, документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, производящего осмотр.

Верховный суд РФ сделал вывод, что при проведении выездной или камеральной налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика допускается осмотр тех территорий и помещений, которые используются таким лицом для извлечения дохода (прибыли) либо связаны с содержанием объектов налогообложения. ФНС признала приоритет позиции Верховного суда РФ, о чем свидетельствует письмо ФНС России, в соответствии с которым не допускается проведение налоговыми органами мероприятий налогового контроля посредством осмотра помещений и территорий в отношении контрагентов проверяемого налогоплательщика, а также третьих лиц – участников сделки, когда такие помещения и территории не используются проверяемым налогоплательщиком для извлечения дохода (прибыли) и не связаны с содержанием объектов налогообложения[1].

Осмотр следует рассматривать как действие по осуществлению налогового контроля, направленное на визуальное обследование объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным и фиксации обстоятельств, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах. Осмотр может быть как помещений и территорий, так и предметов и

[1] О направлении обзора правовых позиций, отраженных в судебных актах Конституционного Суда Российской Федерации и Верховного Суда Российской Федерации, принятых в третьем квартале 2019 года по вопросам налогообложения : письмо ФНС России от 14.10.2019 № СА-4-7/21065. Доступ из справ. - правовой системы «КонсультантПлюс».

документов. Целью любого осмотра является выяснение обстоятельств, имеющих значение для налоговой проверки.

При проведении процедуры осмотра обязательно присутствие понятых (п. 3 ст. 92 НК РФ). Понятые вызываются в количестве не менее двух человек (п. 2 ст. 98 НК РФ). В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица. Не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов. Статья 98 НК РФ предусматривает обязанность понятых удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производящихся в их присутствии, а в случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам, в том числе в качестве свидетелей по делу.

По результатам осмотра должностным лицом налогового органа составляется протокол (п. 5 ст. 92 ПК РФ). Протокол осмотра, составленный в соответствии с требованиями законодательства о налогах и сборах, является доказательством при рассмотрении материалов о нарушении законодательства о налогах и сборах. Протокол осмотра является недопустимым доказательством в случае, когда при производстве осмотра налоговым органом допущены существенные нарушения требований, предусмотренных ст. 99 НК РФ.

Выемка и истребование предметов и документов. В ходе налоговой проверки могут осуществляться и такие действия по осуществлению налогового контроля, как истребование предметов, документов и их выемка. Право налоговых органов и их должностных лиц требовать от налогоплательщика (налогового агента) документы по установленным формам, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и

перечисления) налогов, установлено подп. 1 п. 1 ст. 31, ст. 93, ст. 93.1 НК РФ.

В рамках налоговой проверки документы истребуются у самого налогоплательщика в порядке статьи 93 НК РФ, а у его контрагентов (иных лиц) – в порядке пункта 1 статьи 93.1 НК РФ.

В соответствии п. 1 ст. 93 НК РФ должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы. В данном случае истребование документов налоговым органом предполагает встречное исполнение обязанности по их своевременному представлению со стороны лица, которому адресовано соответствующее требование.

В случае нахождения должностного лица налогового органа, проводящего налоговую проверку, на территории налогоплательщика требование о представлении документов передается руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку. В письме Минфина России от 25.06.2007 № 03-02-07/2-106 разъяснено, что в требовании должны быть указаны наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов, период, к которому они относятся. Требование должно содержать достаточно определенные данные о документах, которые истребуются налоговым органом, а сами истребуемые документы должны иметь отношение к предмету налоговой проверки.

После получения требования налогоплательщик в соответствии с п. 3 ст. 93 НК РФ в течение 10 дней, обязан представить истребуемые документы должностному лицу налогового органа. В случае, если проверяемое лицо не имеет возможности представить истребуемые документы в течение установленного срока, оно в течение дня,

следующего за днем получения требования о представлении документов, письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности представления в указанные сроки документов с указанием причин, по которым истребуемые документы не могут быть представлены в установленные сроки, и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может представить истребуемые документы.

В течение двух дней со дня получения такого уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа вправе на основании этого уведомления продлить сроки представления документов или отказать в продлении сроков, о чем выносится отдельное решение.

Выемка документов производится при наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены (п. 14 ст. 89 НК РФ). В соответствии с п. 1 ст. 94 НК РФ выемка документов должна проводиться в рамках выездной проверки.

По информации, размещенной на официальном сайте ФНС России, Верховный Суд РФ подтвердил, что инспекция имеет право изъять документы налогоплательщика у взаимозависимой с ним организации. Так, в рамках выездной проверки инспекция изъяла документы и носители информации (жесткие диски, usb-накопители), которые принадлежали не только самому налогоплательщику, но и его контрагенту. Она посчитала, что их могли уничтожить или скрыть, так как вместе с несколькими организациями налогоплательщик являлся предполагаемым участником схемы уклонения от уплаты налогов. Была изъята переписка между налогоплательщиком и его контрагентом (подконтрольной ему компанией), которая свидетельствовала об их участии в этой схеме. Контрагент проверяемой компании обратился в суд. Он посчитал, что инспекция незаконно вскрыла и осмотрела помещение, а также забрала

документы, которые принадлежат компании и его сотрудникам, а значит, нарушила его права при выемке. Однако суды отказали ему в удовлетворении требований, указав, что налоговый орган действовал в соответствии с законодательством. Инспекция имеет право изъять подлинники документов, если у нее есть основания полагать, что они могут быть уничтожены (п. 8 ст. 94 НК РФ). Суды учли довод инспекции, что обе организации (налогоплательщик и его контрагент) занимают одни и те же офисы, одни и те же лица управляли денежными потоками и отвечали за бухгалтерский и налоговый учет в проверяемом периоде с его контрагентами, из чего следовал вывод, что эти компании взаимозависимы[1].

Перед тем как производить выемку, должностное лицо налогового органа должно предложить лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа уже производить выемку принудительно. При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов (п. 4 ст.94 НК РФ).

Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. Постановление о выемке – это документ,

[1] Официальный сайт ФНС России. URL: https://www.nalog.ru/rn77/news/activities_fts/8935074/ (дата обращения: 28.07.2023).

который дает инспекторам право ее провести. Инспектор, который проводит выездную проверку, сам выносит это постановление, но утвердить его должен начальник инспекции либо его заместитель (п. 1 ст. 94 НК РФ).

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки, не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время, то есть изымать документы (предметы) инспекторы могут только с 6 до 22 часов (п. 2 ст. 94 НК РФ, п. 9.2 Письма ФНС России от 17.07.2013 № АС-4-2/12837).

О производстве выемки, изъятия документов и предметов составляется протокол с соблюдением общих требований, предусмотренных ст. 94 и 99 НК РФ. Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности – стоимости предметов.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки. Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка. Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

Допрос свидетелей, проведение экспертизы и привлечение специалиста. В соответствии с подп. 12 п. 1 ст. 31 НК РФ налоговые органы имеют право вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут

быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля. В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля (п. 1 ст. 90 НК РФ).

Допрос свидетеля в рамках налогово-контрольного производства представляет собой процессуальное действие должностного лица налогового органа, заключающееся в получении показаний у физических лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля. Такими лицами могут быть работники налогоплательщика, руководители, учредители организации, а также должностные лица контрагентов и организаций, взаимозависимых с проверяемым лицом.

Показания свидетеля заносятся в протокол. Протоколы допросов свидетелей – один из распространенных видов доказательств. Напомним, что лицо вправе не давать показания против себя и своих близких родственников.

Основное отличие допроса от получения пояснения (объяснения) состоит в том, что в качестве допрашиваемого лица фигурирует не налогообязанное лицо, а свидетель, т.е. лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

В соответствии с п. 5 ст. 98 НК РФ в случае необходимости в качестве свидетелей могут быть допрошены понятые по действиям, произведенным в их присутствии, и таким образом, по сути, быть свидетелями.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

– лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать

обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

– лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвоката. На основании п. 2 ст. 8 Федерального закона от 31.05.2002 № 63-ФЗ «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» адвокат не может быть вызван и допрошен в качестве свидетеля об обстоятельствах, ставших ему известными в связи с обращением к нему за юридической помощью или в связи с ее оказанием.

При вызове работников, должностных лиц организации в налоговый орган участие адвоката в качестве их представителя возможно при наличии доверенности, выданной от имени физических лиц. Однако участие представителя не освобождает от обязанностей, в отношении которых предусмотрено личное (самостоятельное) исполнение, в частности, представление показаний, пояснений нельзя передоверить представителю.

Работник имеет право воспользоваться юридической помощью при даче пояснений в качестве свидетеля, но не может заменять себя на иное лицо, в том числе на представителя по доверенности. Допрос представителя (адвоката) вместо свидетеля является недопустимым вне зависимости от наличия у первого доверенности, предусматривающей такие полномочия[1].

Согласно п. 5 ст. 90 НК РФ перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу

[1] Правовая позиция налогового органа, вынесшего решение по жалобе : решение ФНС России от 11.04.2018 № СА-3-9/2269@. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

заведомо ложных показаний, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

При проведении выездной налоговой проверки нередко требуется назначение экспертизы, поскольку должностные лица налоговых органов не обладают специальными познаниями в науке, искусстве, технике или ремесле. Право налоговых органов привлекать для проведения налогового контроля экспертов предусмотрено п. 11 п. 1 ст. 31 и ст. 95 НК РФ.

Статьей 95 НК РФ установлен следующий порядок назначения проведения экспертизы:

1) экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. На должностное лицо налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку, возложена обязанность по правильному и полному оформлению постановления о назначении экспертизы, а также правильности постановки перед экспертом вопросов. Несоблюдение этого порядка должностным лицом налогового органа при вынесении такого акта может повлечь нарушение прав и законных интересов проверяемого лица, следовательно, постановление о назначении экспертизы может быть признано недействительным.

Анализ судебной практики свидетельствует, что налоговыми органами, как правило, назначается проведение: почерковедческой экспертизы на предмет исследования подписей, имеющихся в документах или на предмет установления подлинности документов; экспертизы

объемов выполненных строительных работ; экспертизы оценки стоимости недвижимого имущества и др.

2) должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, предусмотренные п. 7 ст. 95 НК РФ, о чем составляется протокол.

В силу п. 7 ст. 95 НК РФ при назначении и производстве экспертизы налогоплательщик имеет право: заявить отвод эксперту; просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц; представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта; присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту; знакомиться с заключением эксперта.

3) привлеченное в качестве эксперта лицо должно быть предупреждено об ответственности за дачу заведомо ложного заключения.

4) эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов (п. 4 ст. 95 НК РФ). Эксперт может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы (п. 5 ст. 95 НК РФ). Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. Заключение должно быть оформлено надлежащим образом. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение (п. 8 ст. 95 НК РФ).

5) дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту. Дополнительная и повторная экспертизы назначаются с соблюдением требований ст. 95 НК РФ, т.е. вся процедура повторяется заново: выносится постановление, с постановлением ознакомляется налогоплательщик и т.д.

Хотелось бы отметить, что привлечение эксперта возможно и по инициативе налогоплательщика. Также проведение экспертизы может быть назначено судом при рассмотрении спора (ст. 82 - 87 АПК РФ, ст. 79 - 86 ГПК РФ).

Что касается права налоговых органов привлекать для проведения налогового контроля специалистов, то оно предусмотрено подп. 11 п. 1 ст. 31 НК РФ.

Статья 96 НК РФ не содержит подробного описания порядка привлечения специалиста для участия в проведении выездной налоговой проверки. Для привлечения специалиста не требуется вынесение постановления, что необходимо при назначении экспертизы. Не требуется разъяснения прав налогоплательщику.

В соответствии с п. 1 ст. 96 НК РФ в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен специалист, обладающий специальными знаниями и навыками, не заинтересованный в исходе дела.

Общим является положение о том, что специалист, как и эксперт, обладает специальными знаниями и навыками.

Как указал Конституционный Суд РФ специалист в отличие от эксперта привлекается налоговым органом преимущественно для оказания

технической помощи в проведении конкретных действий (фотографирование, отбор образцов для экспертизы и т.п.), которая не предполагает совершение им самостоятельных процессуальных действий при непосредственном участии в проводимых налоговым органом налоговых проверках.[1]

Кроме того, в отличие от эксперта, специалист, давая заключение, не сообщает сведений о фактах, неся за это ответственность, а лишь высказывает в не регламентированной законом форме свое субъективное мнение.

Тестовые задания

1. Налогоплательщик, не согласный с выводами, изложенными в Акте выездной проверки:

а) вправе обжаловать акт проверки в вышестоящий налоговый орган

б) вправе обжаловать акт проверки в судебном порядке

в) вправе представить в налоговый орган, его вынесший, возражения на него

г) не вправе оспаривать выводы, изложенные в Акте выездной проверки, так как последний не является решением о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения

2. Решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, принятое по результатам проверки, которое вступило в силу:

а) не подлежит обжалованию

б) можно обжаловать в вышестоящем налоговом органе в течение одного месяца с даты его принятия

в) можно обжаловать в вышестоящем налоговом органе в течение одного года с даты его принятия

[1] Определение Конституционного Суда РФ от 29.09.2016 № 1749-О. Доступ из справ. - правовой системы «КонсультантПлюс».

г) можно обжаловать в судебном порядке

3. При каких мероприятиях налогового контроля налоговый орган обязан привлекать понятых?

а) осмотр территорий и помещений налогоплательщика

б) выемка и истребование предметов и документов

в) допрос свидетелей

г) все ответы верны

4. Основной формой налогового контроля является

а) камеральная налоговая проверка

б) выездная налоговая проверка

в) осмотр помещений, территорий, документов и предметов налогоплательщика

г) выемка документов и предметов налогоплательщика

5. Федеральная налоговая служба (ФНС России) и ее территориальные органы не осуществляют функции:

а) по контролю и надзору соблюдением законодательства о налогах и сборах

б) по контролю и надзору за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет налогов и сборов

в) по контролю и надзору за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет таможенных платежей

г) по контролю и надзору за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в бюджет страховых взносов

6. Налоговый мониторинг предполагает, что организации должны выполнять следующие условия:

а) общая сумма НДС, акцизов, НДФЛ, налога на прибыль, НДПИ и страховых взносов за предыдущий год составила не менее 100 млн руб.

б) доходы по данным бухгалтерской (финансовой) отчетности за предыдущий год составили не менее 1 млрд руб.

в) балансовая стоимость активов на 31 декабря прошлого года составляла не менее 1 млрд руб.

г) все ответы верны

7. Должностное лицо налогового органа не обязано составлять протокол, при:

а) получении показаний свидетеля

б) производстве осмотра помещений налогоплательщика

в) проведении камеральной проверки

г) производстве выемки

8. По общему правилу максимальный период, который могут охватить выездной проверкой (глубина проверки), составляет:

а) не менее одного календарного года, предшествующего году, в котором вынесено решение о ее проведении

б) не менее двух календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о ее проведении

в) не больше трех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о ее проведении

г) не больше четырех календарных лет, предшествующих году, в котором вынесено решение о ее проведении

9. Акт камеральной налоговой проверки:

а) составляется должностным лицом налогового органа по результатам проверки представленной декларации в течение одного месяца после ее проведения

б) составляется должностным лицом налогового органа по результатам проверки представленной декларации в течение 10 дней после ее проведения

в) не составляется, если не выявлено нарушений законодательства о налогах и сборах

г) не составляется, поскольку не является решением о привлечении к налоговой ответственности

10. Перечислите формы налогового контроля…….

4. ПРОИЗВОДСТВО ПО ДЕЛАМ О НАЛОГОВЫХ НАРУШЕНИЯХ

4.1. Налоговые правонарушения

Понятие, признаки налогового правонарушения. Ст. 106 НК РФ дает следующее понятие налогового правонарушения: «Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, плательщика страховых взносов, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена ответственность».

Данное понятие отражает общие признаки, характерные для всех налоговых правонарушений. Рассмотрим подробно каждый из признаков налогового правонарушения.

Во-первых, это действие (бездействие), носящее противоправный характер. Противоправность, применительно к налоговым правонарушениям, состоит в неисполнении или ненадлежащем исполнении норм законодательства о налогах и сборах.

Во-вторых, лишь налоговое правонарушение может порождать неблагоприятные последствия для нарушителя – налоговую ответственность.

Третьим признаком является виновность, т.е. налоговые правонарушения совершаются только виновно (умышленно или по неосторожности)[1].

В зависимости от вида нарушений к налоговой ответственности могут привлечь: организацию, индивидуального предпринимателя, иное физическое лицо, достигшее 16 летнего возраста. При этом данные лица могут быть субъектом ответственности при условии, что они совершили нарушение и их вина доказана.

Состав налогового правонарушения. Состав налогового правонарушения – это установленные нормами налогового права признаки (элементы), совокупность которых позволяет считать противоправное деяние налоговым правонарушением[2].

Рассмотрим состав налогового правонарушения, который образуют четыре элемента: объект, субъект, объективная сторона и субъективная сторона:

1. Объект налогового правонарушения – это права и интересы государства, которым причинен ущерб. Например, право получать налоги в полном объеме;

2. Субъект правонарушения – это лицо (организация, ИП, физическое лицо), которое не выполнило обязанности, возложенные для него НК РФ. В норме НК РФ может быть указан конкретный нарушитель: налоговый агент, банк, свидетель и др. (специальная ответственность), а может и не указываться, то есть за одно нарушение установлена общая ответственность (для всех);

3. Объективная сторона правонарушения – это конкретные действия (бездействие) и обстоятельства, в которых выражено нарушение.

---

[1] Налоговое право : учеб. для бакалавров / А. С. Бурова, Е. Г. Васильева, Е. С. Губенко [и др.] ; под ред. И. А. Цинделиани. 2-е изд. М. : Проспект, 2016.

[2] *Крохина Ю. А.* Правовая охрана механизма налоговых отношений // Финансовое право. 2010. № 11. С. 27–32.

Большинство налоговых правонарушений состоят в неисполнении предписаний законодательства о налогах и сборах, т.е. совершаются в форме бездействия. В то же время неисполнение обязанности, возложенной законом, возможно и в форме действия (например, уклонение от постановки на учет в налоговом органе);

4. Субъективная сторона правонарушения – это вина нарушителя в форме умысла или по неосторожности.

Неисчерпывающий перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, приведен в ст. 111 НК РФ, в частности:

– из-за стихийного бедствия, пожара, наводнения или иных чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств. Причем эти события не нужно доказывать, поскольку они общеизвестны (например, имеется информация о них в СМИ);

– по причине болезни нарушителя – физического лица, при этом из-за этой болезни лицо не понимало, что совершает нарушение, или не могло руководить своими действиями. Следует отметить, что в правоприменительной практике болезнь не является основанием для освобождения от ответственности, а может являться обстоятельством, смягчающим ответственность;

– из-за выполнения письменных разъяснений финансового, налогового ведомства или иного уполномоченного госоргана, в том числе мотивированного мнения налогового органа в рамках налогового мониторинга;

– иные основания, не указанные в НК РФ, но которые могут исключить вину нарушителя, если так решит налоговый орган или суд. Например, за непредставление в установленный срок налогоплательщиком необходимых документов и сведений суд признал обстоятельством, исключающим вину, большой объем запрашиваемых документов и отказ

налогового органа в продлении срока представления документов (постановление Арбитражного суда Уральского округа от 24.06.2016 № Ф09-6821/16 по делу № А76-18033/2015).

Важно иметь в виду, что состав налогового правонарушения отсутствует, если нет хотя бы одного из элементов состава.

Мерой ответственности за совершение налогового нарушения является денежный штраф в пользу государства, размер которого зависит от вида нарушения, от того, кто его совершил, от иных существенных обстоятельств.

Виды налоговых правонарушений. В юридической литературе существуют различные классификации налоговых правонарушений.

И. И. Кучеров все виды нарушений законодательства о налогах и сборах подразделяет на следующие группы:

– нарушение обязанности постановки на учет в налоговых органах (ст. 116 НК РФ);

– нарушения, связанные с несоблюдением порядка ведения учета объектов налогообложения, доходов и расходов и с представлением в налоговые органы налоговых деклараций (ст. 119, 120, 129.2, 129.4, 129.6);

– нарушения, связанные с неисполнением обязанностей по уплате, удержанию или перечислению налогов и сборов (ст. 122, 123, 129.3, 129.5);

– нарушения, связанные с воспрепятствованием законной деятельности органов налогового администрирования (ст.125, 126, 128, 129, 129.1)[1].

Рассмотрим основные виды налоговых правонарушений.

За непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета п.1 ст. 119 НК РФ предусмотрена налоговая ответственность.

---

[1] *Кучеров И. И.* Налоговое право России : курс лекций. М. : Центр ЮрИнфоР, 2006. С. 330–335.

В соответствии с под. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщики обязаны представлять в установленном порядке в налоговый орган по месту учета налоговые декларации (расчеты), если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах. Налоговая декларация (расчет) представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки.

Напомним, что, как правило, декларации должны представлять налогоплательщики, исчисляющие и уплачивающие налог самостоятельно. Если налог исчисляется (уплачивается) при участии налогового органа или налогового агента, то необходимость в налоговой декларации от налогоплательщика отсутствует (фискальные органы получают значимую для налогообложения информацию по иным каналам).

Совершение данного нарушения влечет взыскание штрафа в размере 5 % не уплаченной в установленный срок суммы налога (страховых взносов), подлежащей уплате (доплате) на основании этой декларации (расчета по страховым взносам), за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 рублей (п. 1 ст. 119 НК РФ), то есть минимальный размер штрафа, который применяется в соответствии с указанной статьей, составляет 1000 рублей. Необходимо отметить, что НК РФ не предусматривает освобождение налогоплательщика от представления в налоговый орган налоговой декларации, когда сумма налога к уплате (доплате) в соответствии с этой налоговой декларацией отсутствует («нулевая декларация»).

Министерство финансов РФ в письме от 16.02.2015 г. № 03-02-08/6944 обозначило, что в случае если сумма налога, подлежащая уплате на основе представленной налоговой декларации с нарушением установленного законодательством о налогах и сборах срока, равна нулю, штраф,

предусмотренный ст. 119 Кодекса, подлежит взысканию в минимальном размере[1].

За грубое нарушение правил учета доходов (расходов) или объектов налогообложения положениями ст. 120 НК РФ установлена налоговая ответственность.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

При этом законодатель устанавливает квалифицирующие признаки правонарушения, влияющие на размер штрафа. Во-первых, совершение деяния в течение одного налогового периода, влечет размер штрафа 10 тысяч рублей. Во-вторых, совершение деяния более одного периода влечет взыскание штрафа в размере 30 тысяч рублей. В-третьих, если те же деяния повлекли занижение налоговой базы, это влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тысяч рублей.

Министерство финансов РФ в письме от 14.10.2019 г. № 03-02-07/1/79228 указало, что отсутствие счетов-фактур вне зависимости от их количества, если такое деяние совершено в течение одного налогового периода, влечет взыскание штрафа в размере десяти тысяч рублей[2].

---

[1] О размере штрафа за непредставление в установленный срок «нулевой» налоговой декларации : письмо Минфина России от 16.02.2015 № 03-02-08/6944. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

[2] О привлечении к ответственности в случае отсутствия счетов-фактур : письмо Минфина России от 14.10.2019 № 03-02-07/1/79228. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Одним из самых распространенных нарушений налогового законодательства является нарушение, предусмотренное ст. 122 НК РФ – неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов).

Особенность ст. 122 НК РФ состоит в том, что наказуема не любая неуплата налога (страхового взноса), а только та, которая является результатом предшествующего неправомерного деяния налогоплательщика. По этой причине сложившаяся практика по данной статье исходит из того, что она применима для случая, когда налогоплательщик должен исчислять налог самостоятельно и декларировать его. Соответственно, если налогоплательщиком представлена налоговая декларация с достоверно исчисленной суммой налога, но сам налог в установленный срок не уплачивается, применение штрафа по ст. 122 НК РФ невозможно[1].

В п. 19 Постановления Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 г. № 57 разъяснено, что при применении ст. 122 НК РФ судам следует исходить из того, что бездействие налогоплательщика, выразившееся исключительно в не перечислении в бюджет указанной в налоговой декларации или налоговом уведомлении суммы налога, не образует состав правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ. Если налогоплательщик правильно рассчитал налог и полностью отразил его в декларации, но не смог перечислить его вовремя, то с него взыскиваются только пени.

Налогоплательщик будет привлечен к налоговой ответственности по ст. 122 НК РФ, когда налоговые платежи не уплачены в срок (не полностью уплачены), потому что плательщик занизил налоговую базу, неправильно выполнил расчет или по иным причинам неверно определил сумму к уплате. Штраф составит 20 % от неуплаченной суммы, а если налоговый орган докажет умысел в действиях налогоплательщика, то 40 % от недоимки.

---

[1] *Тютин Д. В.* Налоговое право : курс лекций. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс», 2020.

В отдельную группу налоговых правонарушений целесообразно отнести нарушения, которые связаны с воспрепятствованием законной деятельности органов налогового администрирования. Это правонарушения, предусмотренные ст. 125, 126, 128, 129, 129.1 НК РФ.

Статьей 125 НК РФ предусмотрено, что несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест или в отношении которого налоговым органом приняты обеспечительные меры в виде залога, влечет взыскание штрафа в размере 30 тысяч рублей. Данная статья устанавливает ответственность за несоблюдение налогоплательщиком ограничений, установленных при аресте его имущества (отчуждение, растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест).

Непредставление налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля влечет ответственность по ст. 126 НК РФ.

Налоговые органы вправе требовать в соответствии с законодательством о налогах и сборах от налогоплательщика документы, служащие основанием для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов (пп. 1 п. 1 ст. 31 НК РФ). Размер штрафа исчисляется из количества непредставленных (представленных несвоевременно) документов (200 рублей за каждый непредставленный документ).

Ответственность по п. 1 ст. 126 НК РФ применяется за непредставление налогоплательщиком (плательщиком сбора или страховых взносов, налоговым агентом) сведений, если НК РФ предусмотрена обязанность представлять их в виде документа

установленной формы, а также за отказ налогоплательщика от представления запрашиваемых при проведении проверки документов. Иные лица за непредставление документов о налогоплательщике по запросу при проведении проверки могут быть привлечены к ответственности по п. 2 ст. 126 НК РФ.

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных п. 3 ст. 88 НК РФ пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, влечет взыскание штрафа в размере 5 000 рублей (п. 1 ст. 129.1 НК РФ).

Рассмотрим указанные налоговые правонарушения с точки зрения отличий их составов в части субъектов.

Субъектом налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 126 НК РФ, является сам налогоплательщик (плательщик сбора, плательщик страховых взносов, налоговый агент).

Субъектом налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 2 ст. 126 НК РФ, является лицо, которое по запросу налогового органа обязано представить документы или сведения о налогоплательщике (плательщике страховых взносов), то есть третье лицо, у которого имеются документы, содержащие сведения об интересующем налоговый орган налогоплательщике (например, в случае непредставления документов в установленный срок по запросу налогового органа в рамках встречной налоговой проверки).

Субъектом налогового правонарушения, ответственность за которое предусмотрена п. 1 ст. 129.1 НК РФ, является лицо, которое в силу закона должно представить налоговому органу определенные сведения, в том

числе в определенных случаях по запросу, а также налогоплательщик, который в установленный срок не представил налоговому органу пояснения по выявленным в ходе камеральной проверки ошибкам и противоречиям.

Ст. 126.1 НК РФ за представление налоговым агентом налоговому органу документов, предусмотренных НК РФ, содержащих недостоверные сведения, установлена ответственность в виде штрафа в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения.

За неявку либо уклонение от явки без уважительных причин, неправомерный отказ от дачи показаний, а равно дачу заведомо ложных показаний свидетель несет налоговую ответственность по ст. 128 НК РФ.

За отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дачу заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода указанные лица несут налоговую ответственность по ст. 129 НК РФ.

Кроме того, законодатель в отдельную группу выделяет налоговые правонарушения, совершаемые банками. Главой 18 НК РФ определены виды нарушений банками налогового законодательства и ответственность за их совершение.

Следует отметить, что банки выступают в роли финансового посредника между налогоплательщиками и государством, обеспечивая тем самым процесс аккумулирования налогов. При этом функции кредитных организаций не ограничиваются перечислением фискальных платежей в бюджет. Законодатель возлагает на банки множество других обязанностей публично-правового характера, за неисполнение которых банки привлекаются к ответственности.

Основной перечень обязанностей банков установлен, в частности, ст. 60, 70, 86 НК РФ и включает в себя обязанности по исполнению поручений

на перечисление налогов, сборов, страховых взносов, приостановлению операций по счетам в банках, а также переводов электронных денежных средств организаций и индивидуальных предпринимателей, по информированию налоговых органов об открытии или о закрытии счета, вклада (депозита), об изменении реквизитов счета, вклада (депозита), а также другие.

К основным нарушениям налогового законодательства банками относятся:

– открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица;

– несообщение в установленный срок банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации, индивидуальному предпринимателю, нотариусу, занимающемуся частной практикой, или адвокату, учредившему адвокатский кабинет;

– нарушение банком срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента, местной администрации или организации федеральной почтовой связи о перечислении налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа;

– неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента;

– исполнение банком при наличии у него решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента его поручения на перечисление средств, не связанного с исполнением обязанностей по уплате налога (авансового платежа), сбора, пеней, штрафа либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджетную систему Российской Федерации и другие.

Все указанные нарушения влекут за собой взыскание штрафов, размеры которых установлены НК РФ.

4.2. Порядок и особенности привлечения к налоговой ответственности

Охарактеризуем порядок привлечения к налоговой ответственности.

Во-первых, налоговый орган выявляет факт нарушения налогового законодательства либо в рамках налоговой проверки (порядок привлечения к ответственности регулирует ст. 101 НК РФ), либо вне рамок проверки (порядок привлечения к ответственности регулирует специальная ст. 101.4 НК РФ). Без проведения проверки субъекты могут быть привлечены к ответственности, например, за такие нарушения, как нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 116 НК РФ), уклонение от постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 НК РФ), нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке (ст. 118 НК РФ), непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 126 НК РФ), и др.

Во-вторых, налоговый орган составляет акт налоговой проверки или акт об обнаружении нарушений, где фиксирует выявленные нарушения.

В-третьих, налоговый орган (руководитель инспекции (его заместитель)) рассматривает материалы дела и выносит решение о привлечении к налоговой ответственности (в течение 10 рабочих дней после того, как истечет срок на подачу возражений по акту).

Ст. 109 НК РФ устанавливает обстоятельства, наличие которых исключает возможность привлечения к налоговой ответственности. Так, лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

1) отсутствие события налогового правонарушения, то есть действия (бездействие) налогоплательщика законны (противоправность отсутствует);

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 налоговой ответственности составляет три года (п. 1 ст. 113 НК РФ). По общему правилу его нужно отсчитывать со дня совершения нарушения. Однако есть исключения: нарушения по ст. 120, 122, 129.3 и 129.5 НК РФ, по которым срок начинает течение со следующего дня после окончания налогового (расчетного) периода, в котором было совершено нарушение. Например, нарушение по ст. 122 НК РФ считается совершенным в тот налоговый период, в котором наступил срок уплаты налога. Рассчитывать и уплачивать налог за определенный период нужно после его окончания, то есть в следующем периоде. Поэтому нарушение, которое связано с неуплатой (неполной уплатой) налога, плательщик совершает в периоде, когда наступил срок уплаты, а не в периоде, за который налог был неправильно рассчитан.

Освобождение налогоплательщика и налогового агента от ответственности за совершение налогового правонарушения освобождает их только от взыскания штрафов, но не пени, поскольку последняя не является мерой налоговой ответственности[1].

При рассмотрении налоговым органом или судом дел о привлечении к налоговой ответственности за совершение налоговых нарушений должны

[1]О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума Верховного суда РФ № 41, Пленума ВАС РФ № 9 от 11.06.1999 (п. 18) // Вестник ВАС РФ. 1999, № 8.

устанавливаться обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность, так как от их наличия (отсутствия) зависит размер штрафа.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК РФ. В отличие от обстоятельств, исключающих вину в совершении налогового правонарушения, обстоятельства, смягчающие ответственность, не исключают полностью наступление налоговой ответственности, а лишь уменьшают размер назначаемого штрафа.

Согласно правовой позиции Конституционного суда РФ, сформулированной в постановлениях от 12.05.1998 г. № 14-П, 15.07.1999 г. № 11-П, 30.07.2001 г. № 13-П и в определении от 14.12.2000 г. № 244-О, санкции, налагаемые органами государственной власти, являются мерой юридической ответственности, поэтому размер взыскания должен отвечать критерию соразмерности и применяться с соблюдением принципов справедливости наказания, его индивидуализации и дифференцированности с учетом характера совершенного правонарушения, размера причиненного вреда, степени вины правонарушителя, его имущественного положения и иных существенных обстоятельств.

Перечень смягчающих ответственность обстоятельств, приведенный в ст. 112 НК РФ, не является исчерпывающим, поэтому налоговый орган и (или) суд вправе признать иные обстоятельства в качестве смягчающих ответственность.

К обстоятельствам, смягчающим налоговую ответственность, которые прямо названы в п. 1 ст. 112 НК РФ (применимы только к нарушителям – физическим лицам) относятся следующие: нарушение произошло из-за стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств; нарушение совершили под угрозой, принуждением, в силу материальной,

служебной или иной зависимости; тяжелое материальное положение физического лица – нарушителя.

Смягчающие обстоятельства, которые прямо не названы в п. 1 ст. 112 НК РФ, могут применяться как к организациям, так и к физическим лицам (ИП). В правоприменительной деятельности они носят разнообразный характер, но нельзя заранее утверждать, что все они гарантированно будут признаны смягчающими. Суд и налоговый орган оценивают доказательства по своему внутреннему убеждению, поэтому одно и то же обстоятельство в одном деле признается смягчающим, а в другом – нет.

Назовем ряд смягчающих обстоятельств, которые встречаются в судебной практике:

– нарушение совершено впервые, то есть раньше нарушителя не привлекали к ответственности за такое же нарушение;

– нарушитель признал свою вину (не оспаривает нарушение, а лишь просит о снижении штрафа);

– нарушение совершено добросовестным налогоплательщиком (он длительное время правильно рассчитывает налоги, вовремя их уплачивает и сдает отчетность);

– штраф несоразмерен тяжести нарушения;

– налогоплательщик выполняет социально значимые функции, например, ведет деятельность по обслуживанию социальных объектов (больниц, школ) и др.;

– у налогоплательщика тяжелое финансовое положение, и штраф может его ухудшить. Например, он не сможет вовремя выплатить сотрудникам зарплату или исполнить обязательства перед кредиторами, а это грозит банкротством.

Единственным отягчающим обстоятельством законодатель определил совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение (п. 2 ст.

112 НК РФ). При повторном совершении правонарушения штраф увеличивается в два раза. Считается, что лицо совершило нарушение повторно, если одновременно выполнены следующие условия:

– совершено однородное (аналогичное) нарушение;

– на момент совершения второго нарушения лицо уже было привлечено к ответственности за первое, а именно вступило в силу решение о привлечении к налоговой ответственности. При этом необходимо, чтобы на момент совершения нарушения не прошло 12 месяцев с даты, когда по первому нарушению вступило в силу решение налогового органа или суда.

Тестовые задания

Укажите правильный ответ

1. Мерой ответственности за совершение налогового нарушения является

а) денежный штраф

б) неустойка

в) налоговая санкция в виде пени

г) денежный штраф и пеня

2. Бездействие налогоплательщика, выразившееся в неперечислении в бюджет указанной в налоговой декларации суммы налога

а) образует состав налогового правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ

б) не образует состава налогового правонарушения, установленного ст. 122 НК РФ

в) образует состав налогового правонарушения, установленного статьей 123 НК РФ

г) не влечет негативных последствий, за исключением необходимости уплаты недоимки

3. Субъективная сторона налогового правонарушения характеризует

а) права и интересы государства, которым причинен ущерб

б) конкретные действия (бездействие), в которых выражено нарушение

в) обстоятельства, при которых совершено налоговое правонарушение

г) вина в форме умысла или неосторожности

4. В случае несогласия с выводами акта проверки налогового органа в первую очередь необходимо:

а) обжаловать его в вышестоящий налоговый орган

б) обжаловать его в судебном порядке

в) представить в налоговый орган возражения на него

г) все ответы верны

5. Размер штрафа за нарушение налогового законодательства не зависит

а) от вида нарушения

б) от того, кто его совершил – организация, физическое лицо или предприниматель

в) от наличия смягчающих и отягчающих обстоятельств

г) от времени просрочки уплаты задолженности по уплате обязательных платежей

6. Решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности, принятое по результатам проверки, которое вступило в силу

а) не подлежит обжалованию

б) можно обжаловать в вышестоящем налоговом органе в течение одного месяца с даты его принятия

в) можно обжаловать в вышестоящем налоговом органе в течение одного года с даты его принятия

г) можно обжаловать в судебном порядке

7. При каких мероприятиях налогового контроля налоговый орган обязан привлекать понятых?

а) осмотр территорий и помещений налогоплательщика

б) выемка и истребование предметов и документов

в) допрос свидетелей

г) все ответы верны

8. Основной формой налогового контроля является

а) камеральная налоговая проверка

б) выездная налоговая проверка

в) осмотр помещений, территорий, документов и предметов налогоплательщика

г) выемка документов и предметов налогоплательщика

9. Дополните.

Срок давности привлечения к налоговой ответственности составляет…года.

10. Дополните.

Субъектами налоговой ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах могут быть…

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Законодательство о налогах и сборах характеризуется постоянным процессом совершенствования посредством внесения в него изменений, дополнений, отмены действующих правовых норм, причем как со стороны федерального законодателя, так и законодателей регионального и местного уровней. С 1 января 2023 года на федеральном уровне вступили в силу существенные изменения законодательства о налогах и сборах, в первую очередь связанные с появлением единого налогового платежа и единого налогового счета.

Все это требует постоянного изучения, систематизации, анализа и обобщения правового регулирования и правоприменительной деятельности в данной сфере.

В настоящем учебном пособии рассмотрены такие вопросы, как понятие, предмет, метод, принципы налогового права, понятия и виды налогов, сборов, страховых взносов, налоговых норм, налоговых правоотношений, основания возникновения, прекращения, порядок исполнения налоговой обязанности, меры принудительного исполнения налоговой обязанности, налоговый контроль, налоговые правонарушения, а также налоговая ответственность за их совершение.

Для подготовки к занятиям и при самостоятельной работе студентам рекомендуется активно использовать официальный сайт Федеральной налоговой службы России[1].

Несомненно, следует использовать справочно-правовые системы «КонсультантПлюс», в т. ч. региональный выпуск, «Гарант», электронные библиотечные системы, электронные библиотеки[2].

[1] URL: https://www.nalog.gov.ru/rn77/
[2] URL: https://znanium.com/

БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. *Налоговый* кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 24.06.2023). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

2. *Налоговый* кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 10.07.2023). – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

3. *О некоторых* вопросах, возникающих при применении арбитражными судами части первой Налогового кодекса Российской Федерации : постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 57. – Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

4. *Алимбекова, А. С.* Налоговое право : учеб.-метод. комплекс / А. С. Алимбекова, А. С. Жутаев, М. Н. Садчиков ; отв. ред. Е. В. Покачалова. – Москва : РУСАЙНС, 2017. – 270 с.

5. *Крохина, Ю. А.* Налоговое право : учеб. для вузов / Ю. А. Крохина. – 9-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2020. – 464 с.

6. *Мишле, Е. В.* Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы : учеб. пособие для вузов / Е. В. Мишле. – Москва : Юрайт, 2020. – 177 с.

7. *Налоговое* право. Особенная часть : учеб. для вузов / под общ. ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Просвещение, 2017. – 736 с.

8. *Налоговое* право : учеб. для вузов / под ред. С. Г. Пепеляева. – Москва : Альпина Паблишер, 2015. – 796 с.

9. *Тедеев, А. А.* Налоговое право России : учеб. для вузов / А. А. Тедеев, В. А. Парыгина. – 7-е изд., перераб. и доп. — Москва : Юрайт, 2020. – 390 с.

10. *Фархутдинов, Р. Д.* Налоговое право : учеб. пособие для вузов / Р. Д. Фархутдинов. – Москва : Юрайт, 2020. – 177 с.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ…… 3
1. Общие положения налогового права……... 5
1.1. Основы налогового права…….. 5
1.2. Категории, термины, участники налогового права……. 14
Тестовые задания……. 33
2. Налоговая обязанность и ее исполнение……. 35
2.1. Налоговая обязанность: возникновение, изменение, прекращение и порядок исполнения…… 35
2.2. Меры принудительного исполнения налоговой обязанности и порядок их реализации……... 41
Тестовые задания…… 47
3. Налоговый контроль……. 49
3.1. Понятие и формы налогового контроля…….. 49
3.2. Процессуальная деятельность по осуществлению налогового контроля……. 62
Тестовые задания…….**.....** 80
4. Производство по делам о налоговых нарушениях…… 83
4.1. Налоговые правонарушения……. 83
4.2. Порядок и особенности привлечения к налоговой ответственности 94
Тестовые задания…….**.....** 98
ЗАКЛЮЧЕНИЕ……. 101
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК…….. 102

У ч е б н о е и з д а н и е

Таталина Анна Витальевна

НАЛОГОВОЕ ПРАВО
(общая часть)

В авторской редакции

Дизайнер обложки *А. О. Меньшикова*

Подписано в печать 29.08.2023. Формат 60х84 $^{1}/_{16}$. Усл. печ. л. 6,16. Тираж 100 экз. Заказ 165.

Издательство Тихоокеанского государственного университета.
680035, Хабаровск, ул. Тихоокеанская, 136.
Издательско-копировальный отдел Тихоокеанского государственного университета.
680035, Хабаровск, ул. Тихоокеанская, 136.