

Министерство образования и науки Российской Федерации  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего профессионального образования  
АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ  
(ФГБОУ ВПО «АмГУ»)

Кафедра финансов

## УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКИЙ КОМПЛЕКС ДИСЦИПЛИНЫ

Правовое регулирование налоговых отношений

Основной образовательной программы по специальности 080107.65 - «Налоги и  
налогообложение»

Специализация «Налоговое администрирование»

2012

УМКД разработан к.э.н., доцентом кафедры финансов О.А. Маслей

Рассмотрен и рекомендован на заседании кафедры финансов

Протокол заседания кафедры № 4 от 26.11 2012 г.

Зав. кафедрой коф Ю.А. КОВШУН

УТВЕРЖДЕН

Протокол заседания УМСС № 4 от 26.11 2012 г.

Председатель УМСС коф Ю.А. КОВШУН

## СОДЕРЖАНИЕ

ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ.....	4
МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО .....	4
ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ .....	5
СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ.....	5
СОДЕРЖАНИЕ РАЗДЕЛОВ И ТЕМ ДИСЦИПЛИНЫ .....	6
КРАТКИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ.....	8
САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА.....	43
ТЕМЫ РЕФЕРАТОВ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ».....	43
ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ .....	44
ОЦЕНОЧНЫЕ СРЕДСТВА ДЛЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ, ПРОМЕЖУТОЧНОЙ АТТЕСТАЦИИ ПО ИТОГАМ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ И УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ .....	44
ПРИМЕРНЫЕ ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ».....	45
КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ.....	46
УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ .....	47
МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ.....	48

## ЦЕЛИ И ЗАДАЧИ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ

**Цель дисциплины:** формирование у студентов знаний основ законодательства о налогах и сборах.

**Задачи дисциплины:**

- изучение правовых основ налоговой системы;
- получение знаний о регулировании отношений субъектов налогового права;
- приобретение навыков разрешения спорных ситуаций в сфере налогообложения.

## МЕСТО ДИСЦИПЛИНЫ В СТРУКТУРЕ ООП ВПО

Поставленные задачи могут быть реализованы на основе знаний, полученных при изучении комплекса дисциплин: «Гражданское право», «Теория и история налогообложения», «Конституционное право».

Дисциплина «Правовое регулирование налоговых отношений» согласно ГОС ВПО для специальности 080107.65 (351200), «Налоги и налогообложение» относится к циклу специальных дисциплин (СД.01), содержание которого предусматривает изучение следующих вопросов:

*Понятие налогового права. Принципы правового регулирования: общеотраслевые и специальные. Соотношение налогового права и других отраслей права; налоговое право как подотрасль финансового права. Источники налогового права. Участники налоговых правоотношений: понятие налогоплательщика, права и обязанности; классификация. Налоговые агенты как участники налоговых правоотношений; понятие и правовое положение сборщиков налогов; участие государства в налоговых правоотношениях. Налоговые органы: правовые основы деятельности, система организации. Полномочия иных контролирующих государственных структур и порядок их реализации; лица содействующие уплате налогов. Правовое регулирование исполнения обязанности по уплате налога; порядок установления, введения, изменения и отмены налогов и сборов. Правовое значение элементов налогообложения; возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога и сбора. Налоговое производство: понятие, стадии. Особенности уплаты налога у источника выплаты. Порядок взыскания налогов; способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налога. Правовые основы налогового контроля: понятие и формы налогового контроля; правовое регулирование проверок, проводимых налоговыми органами; полномочия налоговых органов по проведению мероприятий налогового контроля; гарантии, предоставляемые налогоплательщику при проведении налоговых проверок. Ответственность за нарушения в сфере налогообложения: понятие, виды, общая характеристика юридической ответственности; проблема налоговой (финансовой) ответственности в законодательстве о налогах и сборах; меры административной ответственности за нарушения в сфере налогообложения; уголовная ответственность за налоговые преступления; уголовно-правовая характеристика налоговых преступлений; ответственность налоговых органов за убытки, причиненные налогоплательщику; ответственность должностных лиц налоговых органов за неправомерные действия. Налоговые правонарушения: понятие, признаки, состав налогового правонарушения; общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции: понятие, виды; порядок взыскания с юридических и физических лиц. Способы защиты налогоплательщиков: право на обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; особенности обжалования в суде. Дисциплина «Правовое регулирование налоговых отношений» является основой для судебного порядка образования производственной и преддипломной практик, итоговой государственной аттестации.*

## ТРЕБОВАНИЯ К ОСВОЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ

В результате освоения дисциплины обучающийся должен демонстрировать следующие результаты образования:

**знать:** основные термины теории права и налогообложения, о структуре органов государственной власти в РФ, системе права, организационно-правовых формах бизнеса в РФ.

**уметь:** применять теоретические знания при решении практических задач и в конкретных финансовых ситуациях, экономически обосновывать свои действия; выполнить контрольную работу на положительную оценку; успешно пройти тестирование по данной дисциплине; написать и защитить реферат по курсу в установленные сроки; стремиться самостоятельно пополнять свои знания;

**владеть** навыками, необходимыми и достаточными для работы в налоговых органах, органах государственного и местного управления, коммерческих организациях.

## СТРУКТУРА И СОДЕРЖАНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

Общая трудоемкость дисциплины составляет 130 часов.

№ п/п	Раздел дисциплины	Семестр	Неделя семестра	Виды учебной работы, включая самостоятельную работу студентов и трудоемкость (в часах)			Формы текущего контроля успеваемости (по неделям семестра) промежуточной аттестации (по семестрам)
				лекции	практические занятия	СРС	
1.	Основы правового регулирования налоговых правоотношений	8	1,2	4	4	8	Устный опрос
2.	Налоговые правоотношения. Участники налоговых правоотношений их права	8	3,4	4	4	8	Устный опрос, решение ситуационных задач
3.	Обязанности государства в налоговых правоотношениях	8	5,6	4	4	8	Устный опрос, решение ситуационных задач
4.	Правовое регулирование исполнения обязанности по уплате налога	8	7,8	6	6	8	Устный опрос, решение ситуационных задач
5.	Правовые основы налогового контроля	8	9, 10	4	4	9	Устный опрос, решение ситуационных задач
6.	Налоговые правонарушения	8	11, 12	4	4	8	Устный опрос, решение ситуационных задач
7.	Ответственность за нарушения в сфере налогообложения	8	13, 14	4	4	9	Устный опрос, решение ситуационных задач
8.	Порядок разрешения налоговых споров	8	15, 16	2	2	8	Устный опрос, решение ситуационных задач

ИТОГО		16	32	32	66	
-------	--	----	----	----	----	--

## СОДЕРЖАНИЕ РАЗДЕЛОВ И ТЕМ ДИСЦИПЛИНЫ

### Тема 1. Основы правового регулирования налоговых правоотношений

1. Понятие налогового права, его предмет и метод. Налоговое право как подотрасль финансового права
2. Соотношение налогового права с другими отраслями права и законодательства.
3. Источники налогового права
4. Порядок применения норм налогового законодательства

#### Практическое занятие 1,2

Цель – рассмотреть понятие налогового права, его предмет и метод, изучить соотношение налогового права с другими отраслями права и законодательства, а также источники налогового права, порядок применения норм налогового законодательства

### Тема 2. Налоговые правоотношения. Участники налоговых правоотношений их права и обязанности

1. Особенности налоговых правоотношений
2. Участники налоговых правоотношений: понятие налогоплательщика, права и обязанности; классификация
3. Налоговые агенты как участники налоговых правоотношений
4. Понятие и правовое положение сборщиков налогов
5. Принципы правового регулирования: общеотраслевые и специальные
6. Общая характеристика участников налоговых правоотношений

#### Практическое занятие 3,4

Цель – изучить особенности налоговых правоотношений, понятие и правовое положение участников налоговых правоотношений. Рассмотреть принципы правового регулирования: общеотраслевые и специальные

### Тема 3. Участие государства в налоговых правоотношениях

1. Особенности участия государства в налоговых правоотношениях
2. Налоговые органы РФ: правовые основы деятельности, система организации
3. Ответственность налоговых органов и их должностных лиц
4. Полномочия иных государственных структур в налоговых отношениях и порядок их реализации. Лица, содействующие уплате налогов

#### Практическое занятие 5,6

Цель – изучить особенности участия государства в налоговых правоотношениях, правовые основы деятельности налоговых органов РФ, а также их ответственность

### Тема 4. Правовое регулирование исполнения обязанности по уплате налога

1. Порядок установления, введения, изменения и отмены налогов и сборов
2. Правовое значение элементов налогообложения
3. Возникновение, изменение и прекращение обязанности по уплате налога и сбора
4. Налоговое производство: понятие и стадии
5. Особенности уплаты налога у источника выплаты
6. Порядок взыскания налогов, способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налога

#### Практическое занятие 7,8

Цель – изучить порядок установления, введения, изменения и отмены налогов и сборов, правовое значение элементов налогообложения. Рассмотреть условия возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога и сбора, а также порядок взыскания налогов, способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налога

### **Тема 5. Правовые основы налогового контроля**

1. Понятие и формы налогового контроля
2. Налоговая проверка: понятие, этапы, виды проверок
3. Правовое регулирование проверок, проводимых налоговыми органами
4. Полномочия налоговых органов по проведению мероприятий налогового контроля. Гарантии, предоставляемые налогоплательщику при проведении налоговых проверок.

#### Практическое занятие 9,10

Цель – изучить понятие и формы налогового контроля, рассмотреть понятие, этапы, виды проверок, а также правовое регулирование проверок, проводимых налоговыми органами, их полномочий по проведению мероприятий налогового контроля

### **Тема 6. Налоговые правонарушения**

Понятие, признаки, состав налогового правонарушения  
Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

#### Практическое занятие 11,12

Цель – рассмотреть понятие, признаки, состав налогового правонарушения, а также общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения

### **Тема 7. Ответственность за нарушения в сфере налогообложения**

1. Понятие, виды, общая характеристика юридической ответственности
2. Проблема налоговой (финансовой) ответственности в законодательстве о налогах и сборах
3. Меры административной ответственности за нарушения в сфере налогообложения
4. Уголовная ответственность за налоговые преступления. Уголовно- правовая характеристика налоговых преступлений
5. Ответственность налоговых органов за убытки, причиненные налогоплательщику; ответственность должностных лиц налоговых органов за неправомерные действия.
6. Налоговые санкции: понятие, виды; порядок взыскания с юридических и физических лиц.

#### Практическое занятие 13,14

Цель – изучить понятие, виды ответственности, ответственность налоговых органов за убытки, причиненные налогоплательщику; ответственность должностных лиц налоговых органов за неправомерные действия, а также рассмотреть понятие, виды налоговых санкций.

### **Тема 8. Порядок разрешения налоговых споров**

1. Общая характеристика споров по вопросам налогообложения
2. Способы защиты налогоплательщиков: право на обжалование актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц; особенности обжалования административных взысканий; обжалование актов налоговых органов в судебном порядке

Цель – рассмотреть общую характеристику споров по вопросам налогообложения. А также способы защиты налогоплательщиков

## КРАТКИЙ КОНСПЕКТ ЛЕКЦИЙ

### Тема 1. Основы правового регулирования налоговых правоотношений

**Налоговое право** - совокупность правовых норм, регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налога путем императивного метода воздействия на соответствующих субъектов.

Характерной чертой налоговых отношений служит их имущественный характер - выполнение налоговой обязанности, которая означает передачу в распоряжение государства определенных денежных средств их собственником. Указанные общественные отношения (налоговые правоотношения) и составляют предмет налогового права. **Предмет налогового права** - это совокупность правовых отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными обязанными лицами. Отношения, которые входят в предмет регулирования налогового права, могут быть представлены в следующем виде:

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

Предмет правового регулирования, его границы могут быть уточнены с помощью метода.

#### **В налоговом праве выделяют два метода:**

1) публично-правовой метод. Суть данного метода состоит в применении однозначных, не допускающих выбора норм в целях формирования государственного бюджета за счет доходов и имущества налогоплательщика.

2) гражданско-правовой метод. Применение этого метода в налоговом праве предполагает использование рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненного субъекта налогоплательщика.

Так как отношения, регулируемые налоговым правом, по большей части относятся к сфере публичного права, императивный метод правового регулирования является главным, а диспозитивный - подчиненным.

Особенности первого метода заметно проявляются в полномочиях и функциях государственных органов, обязанных давать властные предписания участникам налоговых правоотношений. Особенности второго метода проявляются в нормах налоговых законов о правовом режиме налогообложения имущества и доходов в процессе осуществления предпринимательской и иной экономической деятельности.

Налоговое право подразделяется на внутреннее, характеризующее налоговую систему одной отдельно взятой страны, и международное, сферой действия которого являются межстрановые взаимоотношения и внешнеэкономические сделки.

Внутреннее налоговое право в свою очередь делится на национальное и региональное.



Национальное налоговое право – положения налогового права, признанные и подтвержденные нормами правовой системы государства и действующие на территории отдельно взятого государственного образования.

Региональное налоговое право положения налогового права, признанные и получившие правовое закрепление на региональном или местном уровне и действующие в территориальных рамках этого региона, при этом, не являясь обязательными на территории всего государства.

Международное налоговое право – универсальные положения и принципы налогового права, признанные и получившие соответствующее правовое закрепление на международном уровне.

Межгосударственное налоговое право – положения и принципы налогового права, не имеющие универсального международного правового статуса, но признаваемые по взаимному соглашению рядом государств и межгосударственных объединений и получившие правовое закрепление на этом уровне, например, в форме межгосударственных соглашений.

#### **Соотношение налогового права с другими отраслями права и законодательства.**

Отрасль права	Направление взаимодействия
Конституционное, гражданское, процессуальные отрасли права семейное, трудовое право	<i>Ограничение действия налогового права другими отраслями права</i>
Административное, уголовное право, таможенное право, специальное законодательство	<i>Субсидиарное регулирование</i>

Налоговое право является важнейшей частью финансово-правовой системы государства и как элемент системы российского права тесно взаимодействует с другими отраслями права: конституционным, гражданским, финансовым, административным и др.

Соотношение налогового права с другими отраслями законодательства включает в себя несколько моментов:

1. Режим законодательства о налогах и сборах не может быть распространен на смежные институты (платежи, осуществляемые в порядке гражданско-правового договора, в том числе платежи за услуги бюджетных учреждений; конфискацию; возмездное изъятие и т.д.).

2. Ограничение действия налогового права другими отраслями права

Теснейшим образом налоговое право связано с **правом конституционным**. Так, в [ст. 57](#) Конституции РФ закреплены основополагающие его принципы, всеобщность и законность. Эта же [статья](#) содержит запрет на придание правовым предписаниям, увеличивающим налоговую нагрузку, обратной силы и, таким образом, выполняет охранительную функцию, защищает интересы всех налогоплательщиков и служит гарантией от чрезмерных имущественных притязаний государства.

Границы отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обеспечивается гарантиями судебной защиты в соответствии со ст.35 и 46 Конституции РФ.

#### **Гражданское право:**

Налоговые отношения возникают на основе фактических имущественных отношений, правовой формой которых выступают гражданские отношения.

Налоговое законодательство и гражданское законодательство имеют близкий по содержанию предмет правового регулирования - имущественные отношения, однако различаются по их методу. Поэтому нормы гражданского законодательства не применяются к налоговым правоотношениям, если иное не предусмотрено в НК РФ (ч. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ).

Когда правила о взимании налога, сбора, пени вступают в конкуренцию с положениями об исполнении имущественных обязанностей плательщика, гарантируемых нормами других отраслей, возникают отношения по определению очередности погашения соответствующих имущественных требований, регулируемые иными отраслями права. В частности, соответствующие правила устанавливаются ст.64, 855 ГК РФ, Федеральный закон "О несостоятельности (банкротстве)".

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

**Семейное и трудовое право.** Если иное не предусмотрено в соответствующем налоговом законе, институты, понятия и термины семейного и трудового законодательства, используемые в налоговом праве, применяются в том значении, в каком они используются в этой отрасли законодательства (состав семьи, работник, работодатель, трудовой договор и т.д.)

3. Взаимодействие налогового права и других отраслей в рамках реализации налоговых отношений (субсидиарное регулирование)

#### **Административное и уголовное право**

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения или преступления, ведется в порядке, установленном соответственно законодательством РФ об административных правонарушениях.

**Уголовное право**, с одной стороны, обеспечивает защиту фискальных интересов государства, с другой стороны, уголовно-правоприменительная практика базируется на нормах налогового законодательства, что обеспечивает правильную квалификацию преступлений в сфере налогообложения.

Источники (формы) налогового права - это официально определенные внешние формы, в которых содержатся нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения.

Источниками налогового права являются законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законы субъектов РФ о налогах и (или) сборах, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах (сборах), подзаконные акты органов исполнительной власти и исполнительных органов местного самоуправления о налогах и сборах, международные договоры по вопросам налогообложения, постановления высших судебных органов Российской Федерации по вопросам судебной практики, Конституционного Суда РФ.

Система источников налогового права выглядит следующим образом:

- 1) Конституция РФ;
- 2) нормы международного права и международные договоры Российской Федерации.
- 3) решения Конституционного Суда РФ;
- 4) специальное налоговое законодательство, которое включает:
  - а) федеральное законодательство о налогах и сборах (**НК** РФ; иные федеральные законы о налогах и сборах);
  - б) региональное законодательство о налогах и сборах (законы субъектов РФ; иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными органами субъектов РФ);
  - в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления;

- 5) общее налоговое законодательство;
- б) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и обложением сборами:
  - а) акты органов общей компетенции;
  - б) акты органов специальной компетенции;

**Конституция.** Источниками налогового права являются положения Конституции РФ, как непосредственно содержащие налогово-правовые нормы, так и имеющие большое значение при установлении общих принципов налогообложения, установлении и введении налогов и сборов, формировании налоговой политики Российской Федерации, определяющие магистральные направления совершенствования и развития налогового права и в целом образующие конституционные основы налогообложения.

**Нормы международного права и международные договоры** Российской Федерации. НК РФ установил, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации (ст. 7 НК РФ). К числу международно-правовых источников налогового права следует отнести:

- 1) общеполитические многосторонние акты, в которых содержатся общие принципы налогообложения;
- 2) двухсторонние или многосторонние политические договоры, содержащие правовые нормы о налогообложении;
- 3) собственно налоговые соглашения и конвенции;
- 4) договоры, соглашения и конвенции, заключенные СССР с другими странами, не утратившие юридическую силу.

**Решения Конституционного Суда РФ.** К числу источников налогового права следует отнести постановления и определения Конституционного Суда РФ (ст. 125 Конституции РФ). Эти документы имеют чрезвычайно важное значение для становления и укрепления налоговой законности в России, обеспечения надежной защиты имущественных прав налогоплательщиков, законных интересов государства.

Акты или их отдельные положения, признанные неконституционными, утрачивают силу; признанные не соответствующими Конституции РФ не вступившие в силу международные договоры Российской Федерации не подлежат введению в действие и применению. Решения судов и иных органов, основанные на актах, признанных неконституционными, не подлежат исполнению и должны быть пересмотрены в установленных федеральным законом случаях.

Если решением Конституционного Суда РФ нормативный акт признан не соответствующим Конституции РФ полностью или частично либо из решения Конституционного Суда РФ вытекает необходимость устранения пробела в правовом регулировании, государственный орган или должностное лицо, принявшие этот нормативный акт, рассматривают вопрос о принятии нового нормативного акта, который должен, в частности, содержать положения об отмене нормативного акта, признанного не соответствующим Конституции РФ полностью, либо о внесении необходимых изменений и (или) дополнений в нормативный акт, признанный неконституционным в отдельной его части. До принятия нового нормативного акта непосредственно применяется Конституция РФ. **Специальное налоговое законодательство.** Статья 1 НК РФ определяет четыре уровня системы законодательства о налогах и сборах, регулирующих отношения в сфере налогообложения в Российской Федерации:

- 1) НК РФ (кодифицированный акт высшей юридической силы);
- 2) федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с Кодексом;
- 3) законы и иные нормативные акты законодательных (представительных) органов субъектов РФ;

4) нормативные акты представительных органов местного самоуправления.

Три последних уровня законодательных актов должны соответствовать НК РФ.

Наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложения в России закреплены в НК РФ. Налоговый кодекс РФ является основным законом в налоговом праве. Кодекс состоит из двух частей - Общей и Особенной.

В части первой НК РФ устанавливается система налогов и сборов, взимаемых в федеральный бюджет, а также общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации. Часть вторая НК РФ посвящена определению порядка введения и взимания конкретных налогов и сборов.

К федеральным законам о налогах и сборах относятся:

1) федеральные законы о налогах и сборах, принятые до введения в действие НК РФ, действующие в настоящее время в части, не противоречащей НК РФ;

2) федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с НК РФ.

Региональное законодательство о налогах и сборах представляет собой законодательство субъектов РФ о налогах и сборах. Оно состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ. Органы власти субъектов Федерации в соответствии с Конституцией РФ и п. 4 ст. 1 НК РФ вправе вводить (не вводить) на своей территории региональные налоги и сборы, установленные ст. 14 НК РФ, и регулировать отдельные элементы их юридических составов в пределах, определенных НК РФ. Как следует из п. 4 ст. 1 НК РФ, законодательство субъектов Федерации о налогах и сборах характеризуется тремя важными признаками: оно состоит только из региональных законов, но и из иных нормативных актов (решений, постановлений и т.д.);

2) принимается только законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ (областной думой, законодательным собранием и т.п.);

3) принимается в соответствии с НК РФ.

Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ, и их следует применять с учетом принципов налогового федерализма.

**Общее налоговое законодательство.** Общее налоговое законодательство включает в себя иные федеральные законы, не входящие в объем понятия "законодательство о налогах и сборах" и содержащие нормы налогового права.

Нормы, так или иначе регулирующие общественные отношения, могут содержаться не только в специальных налоговых законах, но и в других не являющихся таковыми законами, содержащих нормы финансового права. К таким законам в частности относятся: Таможенный Кодекс РФ, ежегодные законы о бюджете, Бюджетный кодекс РФ, Уголовный и Административный кодексы, законодательство о бухгалтерском учете и т.д. **Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами.** Подзаконные правовые акты в налоговой сфере можно определить как акт правотворчества, исходящий от компетентного государственного органа, изданный на основе и во исполнение закона и содержащий нормы налогового права. Акты органов общей компетенции:

1) указы Президента РФ, которые не должны противоречить Конституции РФ и налоговому законодательству и имеют приоритетное значение по отношению к другим подзаконным актам.

2) постановления Правительства РФ, которые принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу.

3) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ - нормативно-правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами,

изданные ими, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 НК РФ).

4) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые исполнительными органами местного самоуправления (аналогично п. 3).

Акты органов специальной компетенции. К этой группе источников налогового права относятся ведомственные подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами органов специальной компетенции, издание которых прямо предусмотрено НК РФ. Данные нормативные правовые акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

Согласно части первой НК РФ нормотворческое право органов специальной компетенции существенно ограничено и возможно лишь при соблюдении нескольких условий:

1) нормативные акты издаются только в случаях, прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

2) данные акты не должны изменять или дополнять существующее законодательство о налогах и сборах.

Пределы действия налоговых законов и других нормативных актов, содержащих налоговые нормы, определяются по трем основным измерениям:

во времени, в пространстве; по кругу лиц.

**Действие налоговых актов во времени** ограничено вступлением нормативного акта в силу и прекращением его действия.

Акты налогового законодательства начинают действовать:

- на основе общего правила;

- со специально названного в этом акте или ином законе срока. Таким иным законом к кодексу является вводный закон к нему, а к актам специального налогового законодательства – НК РФ.

Введенный в действие акт обладает юридической силой до его отмены.

Законодательные акты, вводящие налоги и (или) сборы, вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования (пункт 1 статьи 5 Кодекса).

Перечень налогов, действующих на территории РФ, установлен НК РФ. Поэтому, чтобы ввести новые налоги и сборы, необходимо сначала внести соответствующие изменения в Налоговый кодекс.

Региональные налоги вводятся в действие законами субъектов Российской Федерации. Местные налоги: земельный налог и налог на имущество физических лиц с 2006 года вводятся на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов.

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

Акт налогового законодательства может быть отменен прямо или косвенно. В первом случае законодателем четко определяется дата, когда положения отмененного акта перестают действовать. В свою очередь, под косвенной отменой понимается принятие нового акта, что означает прекращение действия старого акта со дня вступления в силу нового.

**Действие налогового законодательства в пространстве.** Акты, принятые федеральными органами власти, действуют на всей территории РФ (суша, вода, недра и воздушное пространство).

**Действие актов налогового законодательства по кругу лиц.** Выраженные в нормах налогового права предписания адресованы широкому кругу лиц, являющихся субъектами налоговых правоотношений.

## **Тема 2. Налоговые правоотношения. Участники налоговых правоотношений их права и обязанности**

### **1. Особенности налоговых правоотношений**

Налоговые отношения — отношения между публичными субъектами (в лице государственных органов являющихся субъектами налогового контроля) и частными субъектами (налогоплательщиками, налоговыми агентами).

### **Особенности налоговых правоотношений**

1. Налоговые отношения - это отношения по распределению бремени публичных расходов.

2. Налоговые отношения - это организационно-имущественные отношения.

3. Налоговые отношения - это отношения, участниками которых, с одной стороны, являются субъекты публичного права, с другой - частного.

4. Налоговые отношения - это отношения, которые могут существовать только в правовой форме.

5. Налоговые отношения - это отношения, строящиеся на принципах равенства, всеобщности, соразмерности.

Стороны налоговых правоотношений, наделенные юридическими правами и обязанностями, считаются субъектами этих правоотношений.

Участниками налоговых правоотношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются, с одной стороны, организации и физические лица, которые могут выступать в качестве налогоплательщиков или налоговых агентов; с другой стороны — органы государственной власти



Рис1. Участники налоговых правоотношений в РФ (в ред.2007 г.)

Согласно 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 (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы);

4) таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации);

**Организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов.** Согласно ст. 19 НК РФ "налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с Налоговым кодексом возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы".

Организации - это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации, а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

Согласно НК РФ физические лица - граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. Физическими лицами признаются граждане, способные иметь гражданские права и обязанности, а также своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их, т.е. обладающие правоспособностью и дееспособностью. Индивидуальные предприниматели - это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

**Организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами.** Под налоговыми агентами понимаются лица (организации и физические лица), на которых в соответствии с НК РФ (т.е. непосредственно НК РФ или принятыми в соответствии с ним актами регионального или местного законодательства о налогах и сборах) возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению соответствующего налога в бюджет или внебюджетный фонд. **Налоговые органы.** Налоговыми органами в Российской Федерации являются Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения в Российской Федерации.

**Таможенные органы** (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации). Для реализации всего комплекса таможенных мероприятий (взимания таможенных платежей, таможенного оформления, таможенного контроля и т.д.) в Российской Федерации созданы специальные таможенные органы. Взаимные обязанности между налоговыми органами (должностными лицами) и налогоплательщиками (налоговыми агентами) предопределены процедурой налогового контроля (налогового администрирования). Права и обязанности одной из сторон налоговых отношений корреспондируют с соответствующими обязанностями и правами другой стороны (рис.2).

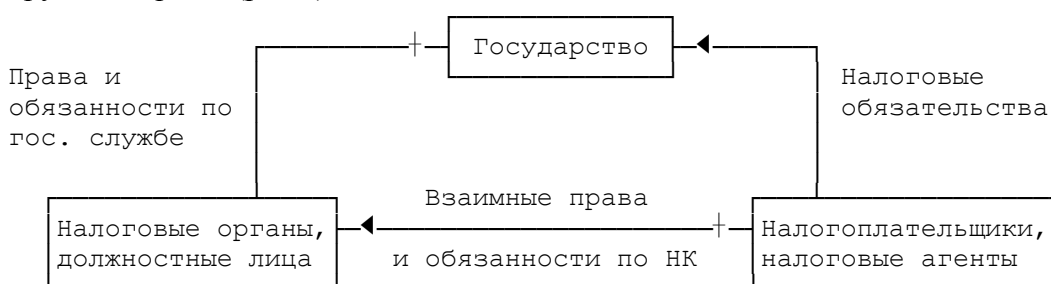


Рис. 2. Обязанности участников налоговых отношений

Неотъемлемой частью любого правоотношения являются юридические права и обязанности их участников.



Права налоговых агентов и налогоплательщиков совпадают практически полностью. Разница есть в налоговых обязанностях.

В теории права выделяют следующие виды принципов:

- общеправовые принципы, свойственные праву в целом,
- межотраслевые принципы, относящиеся к группе смежных отраслей.
- отраслевые принципы, характерные для отдельных отраслей,

К общеправовым принципам налоговых правоотношений относятся следующие конституционные принципы:

- верховенство закона (ч.2 ст.4; ч.1, 2 ст.15 Конституции), согласно которому акты государственных органов должны основываться на законе;
- основанность на законе деятельности органов исполнительной власти, которые, согласно ст.10 Конституции, являясь самостоятельными в системе разделения властей, вместе с тем нуждаются в законодательной основе при осуществлении своих функций.

#### Межотраслевые принципы

Являясь составной частью финансового права, налоговое право опирается на ряд правовых принципов, характерных для данной отрасли:

- приоритетность публичных интересов в правовом регулировании финансовых отношений,
- социальную направленность финансово-правового регулирования;
- принципы федерализма,
- единства финансовой политики и денежной системы,
- равноправия субъектов Российской Федерации в области финансовой деятельности
- самостоятельности органов местного самоуправления,
- распределение функций в области финансовой деятельности на основе разделения законодательной (представительной) и исполнительной властей,
- участие граждан Российской Федерации в финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления
- принципы плановости и законности.

#### Общеправовые принципы



Общеотраслевые принципы налогообложения можно разделить на общие и специальные.

Анализ налогового законодательства позволяет выделить пять общих принципов. Все они закреплены в ст.3 НК:

1) принцип законности налогообложения (п.1 ст.3 НК РФ)

В основе принципа законности налогообложения лежит норма ст.57 Конституции, устанавливающая обязанность каждого платить только законно установленные налоги или сборы.

Налоговый кодекс РФ также указывает на то, что каждое лицо должно уплачивать лишь законно установленные налоги и сборы (п.1 ст.3 НК РФ).

2) принцип всеобщности и равенства налогообложения (п.1 и 2)

Соблюдение требования всеобщности налогообложения означает, что налоги и сборы, установленные действующим законодательством, применяются едино в отношении всех налогоплательщиков и плательщиков сборов независимо от каких-либо расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев.

В сфере налоговых отношений равенство означает, что не допускается устанавливать дополнительные, а также повышенные по ставкам налоги в зависимости от формы собственности, организационно-правовой формы предпринимательской деятельности, местонахождения налогоплательщика и иных носящих дискриминационный характер оснований.

3) принцип соразмерности налогообложения (п.3)

Принцип соразмерности налогообложения означает, что при установлении налога должна быть учтена фактическая способность налогоплательщика к его уплате.

4) принцип единства налоговой системы России (п.4)

Данный принцип прямо обусловлен положениями ст.8 Конституции, провозглашающей единство экономического пространства на всей территории РФ.

5) принцип определенности налогообложения (п.6 и 7) означает, что законы о налогах и сборах должны содержать четкие и понятные нормы.

Специальные принципы налоговых правоотношений регулируют правовые институты или отдельные аспекты налогообложения.

К числу специальных принципов налогообложения, например, относят:

- принципы налоговой ответственности, установленные в гл.15 НК
- принципы определения цены товаров, работ или услуг с целью налогообложения.

### **Тема 3. Участие государства в налоговых правоотношениях**

Налоговые органы имеют определенное строение, которое обуславливает их внешнюю и внутреннюю структуру.

Внешняя структура налоговых органов определяется иерархическим строением (подчиненностью) налоговых органов и в основном зависит от двух факторов: типа государственного устройства и степени обособленности налоговых органов.

Внутренняя структура налоговых органов зависит от типа их организационной структуры. Различают три типа организационной структуры налоговых органов (администраций):

- по видам налогов;
- по видам выполняемых функций;
- по видам налогоплательщиков.

Налоговые органы Российской Федерации организованы по функциональному признаку.

Федеральная налоговая служба подведомственна Министерству финансов России. Минфин, в свою очередь, входит в список федеральных министерств, руководство которыми осуществляет Правительство Российской Федерации.

Служба построена в соответствии с административным и национально-территориальным делением, принятым в Российской Федерации, и состоит из следующих уровней, которые составляют единую централизованную систему налоговых органов.

ФНС и ее территориальные органы:

- управления Службы по субъектам Российской Федерации,
- межрегиональные инспекции Службы,
- инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления,
- инспекции Службы межрайонного уровня



В настоящее время правовое регулирование деятельности налоговых органов непосредственно осуществляется:

- гл.5 НК РФ;
- Законом РФ от 21.03.1991 г. № 943-1 «О налоговых органах Российской Федерации», который является институциональным законодательным актом, определяющим правовой статус, порядок организации и деятельности системы государственных налоговых органов в РФ

- Положением о Федеральной налоговой службе Утвержденном Постановлением Правительства Российской Федерации от 30 сентября 2004 г. № 506.

В соответствии с этим Положением, Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору:

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

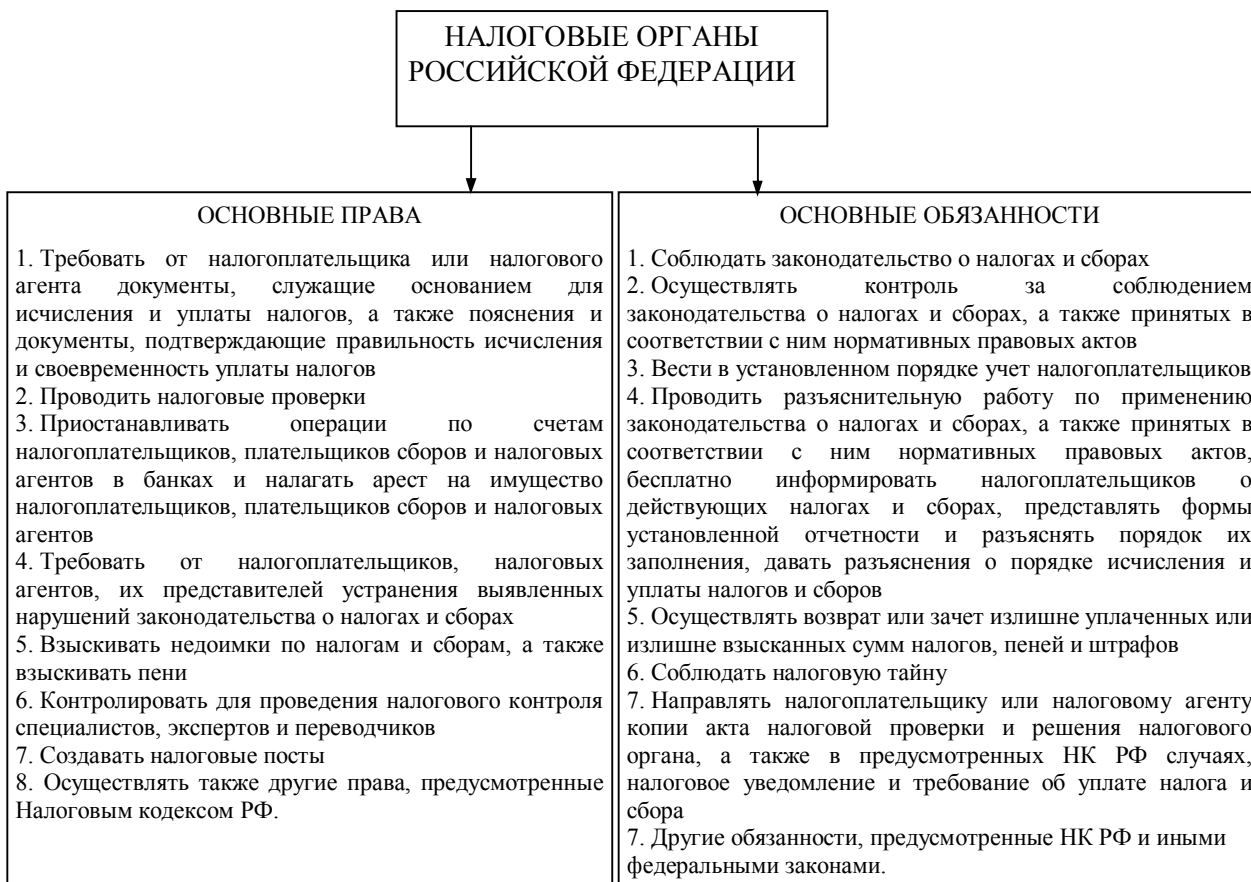
Служба является:

- Уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств.

- Уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства

требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам.

### Права и обязанности налоговых органов и их должностных лиц



Должностные лица налоговых органов, участвующих в налоговых правоотношениях, выступают не только как субъекты, наделенные правами, на них также возложены обязанности нормами Налогового кодекса РФ, нормативно-правовыми актами, регулирующими вопросы государственной гражданской службы.

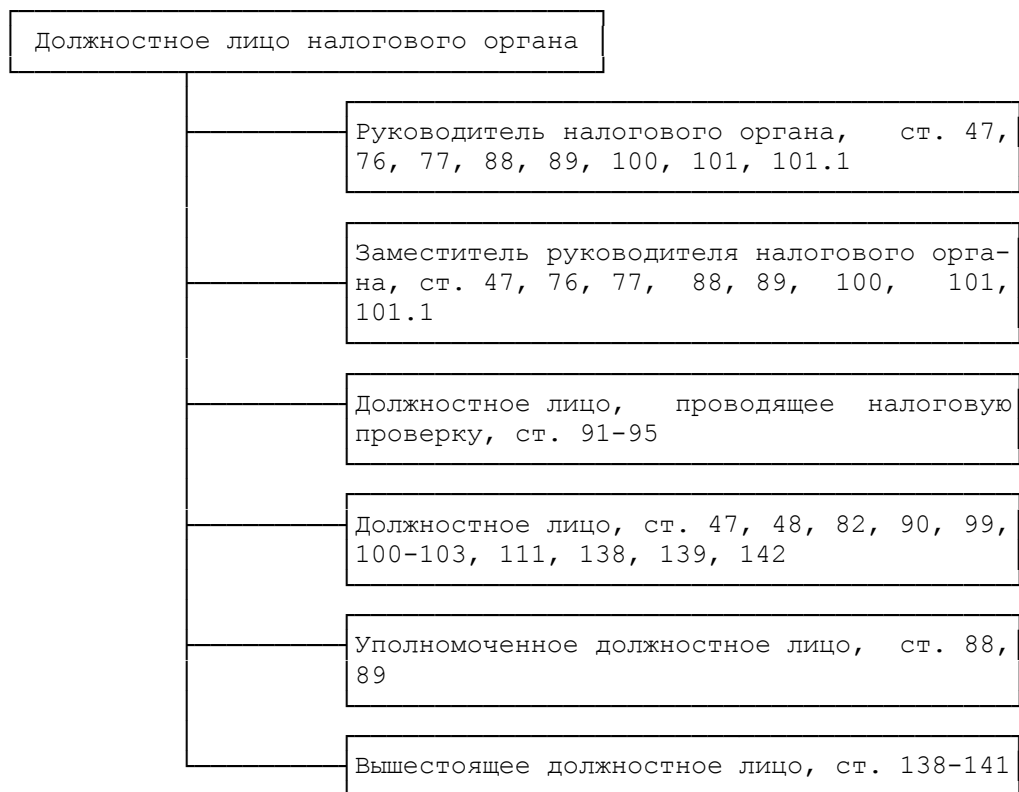
Постатейный анализ налогового законодательства позволяет выделить конкретные категории должностных лиц налоговых органов, участвующих в налоговых правоотношениях.

Должностные лица налоговых органов обязаны (п. 1 ст. 33 НК РФ):

- действовать в строгом соответствии с НК РФ и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Должностные обязанности руководителей налоговых органов предусмотрены соответствующими должностными регламентами.

Статьей 22 НК РФ предусмотрено, что "права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов и иных уполномоченных органов". Причем неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.



#### **Дисциплинарная ответственность** должностных лиц налоговых органов

В связи с тем, что налоговые органы входят в систему Федеральной налоговой службы России, уполномоченной от имени государства осуществлять контроль и надзор в области налогов и сборов, и служба в них регулируется Федеральным законом от 27 июля 2004 г. N 79-ФЗ "О государственной гражданской службе Российской Федерации", на любое должностное лицо налогового органа может быть наложено дисциплинарное взыскание за совершение дисциплинарного проступка.

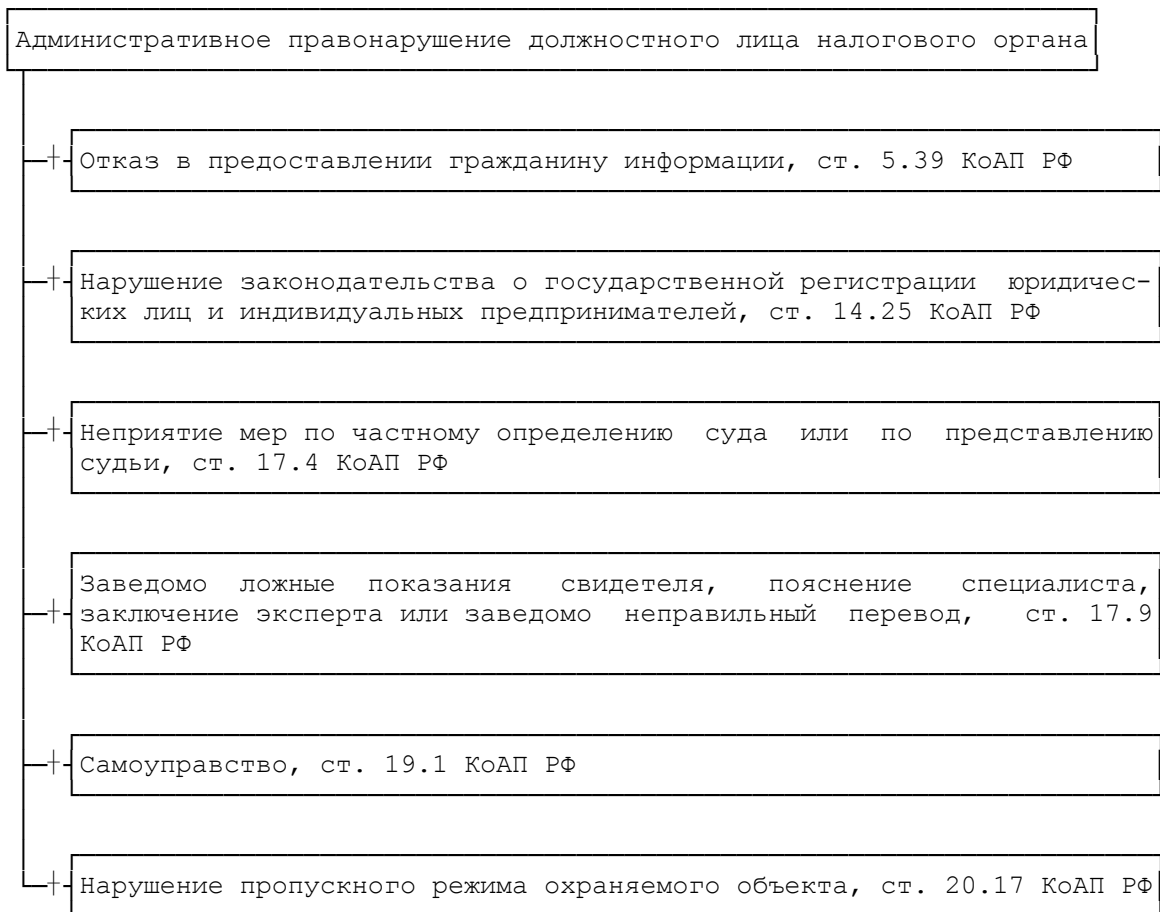
К дисциплинарному проступку законом отнесено неисполнение или ненадлежащее исполнение гражданским служащим по его вине возложенных на него должностных обязанностей. Правом применить дисциплинарные взыскания в отношении должностного лица налогового органа наделен представитель нанимателя (государства), которым является соответствующий руководитель налогового органа. За каждый дисциплинарный проступок может быть применено только одно из ниже перечисленных взысканий:

- 1) замечание;
- 2) выговор;
- 3) предупреждение о неполном должностном соответствии;
- 4) освобождение от замещаемой должности гражданской службы;
- 5) увольнение с гражданской службы.

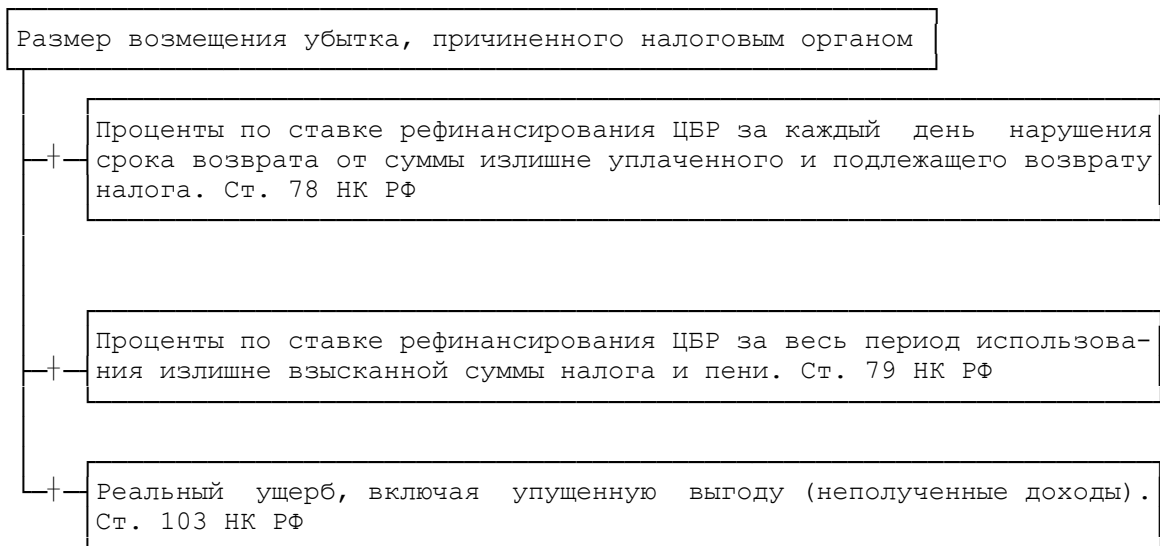
При применении дисциплинарного взыскания учитываются тяжесть совершенного должностным лицом налогового органа дисциплинарного проступка, степень его вины, обстоятельства, при которых совершен дисциплинарный проступок, и предшествующие результаты провинившимся лицом своих должностных обязанностей.

Общая норма об **административной ответственности** должностных лиц содержится в ст. 2.4. КоАП РФ. Административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей. В любом случае к административной ответственности должностное лицо будет привлекаться только по тем составам административных правонарушений, которые закреплены в особенной части КоАП РФ.

Под должностным лицом КоАП РФ определяет лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти.



НК РФ также предусмотрена **материальная ответственность** налоговых органов, их должностных лиц и других работников налоговых органов. Основанием наступления материальной ответственности согласно ст. 35 НК РФ служит причинение налогоплательщикам убытков вследствие неправомерных действий (решений) или бездействий налоговых органов, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников налоговых органов при исполнении ими служебных обязанностей. Указанной статьей также предусмотрен источник возмещения убытков налогоплательщикам, им является федеральный бюджет РФ.



В соответствии со ст. 53 Конституции РФ каждый имеет право на возмещение вреда, причиненного незаконными действиями (или бездействием) органов государственной власти или их должностными лицами. Данная конституционная норма нашла отражение в НК РФ. За причинение убытков налогоплательщику, налоговому агенту или их представителям в результате совершения неправомерных действий налоговые органы и их должностные лица несут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

**Уголовная ответственность должностных лиц налоговых органов**  
В налоговом законодательстве РФ имеются нормы о привлечении должностных лиц налоговых органов за правонарушения, совершенные при исполнении ими своих служебных обязанностей. Это:

- п. 2 ст. 22 НК РФ (за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков),
- п. 3 ст. 35 НК РФ (за неправомерные действия или бездействие),
- п. 3 ст. 103 НК РФ (за причинение убытков в результате совершения неправомерных действий),
- п. 4 ст. 102 НК РФ (за разглашение налоговой тайны или утраты документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения),
- ст. 12 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" (за невыполнение или ненадлежащее выполнение своих обязанностей).

Налоговые органы являются в процессе своей деятельности должны взаимодействовать с другими федеральными органами исполнительной власти, и прежде всего с теми из них, которые реализуют контрольно-проверочные и правоохранительные функции. Правовой аспект данного взаимодействия нашел свое отражение в Законе РФ «О налоговых органах Российской Федерации», где статьей 4 определено, что налоговые органы решают поставленные перед ними задачи во взаимодействии с федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов Российской Федерации, а также органами местного самоуправления. В ст. 5 названного закона признается, что налоговые органы должны в своей деятельности опираться на содействие органов МВД России.

Правовой основой информационного взаимодействия органов МВД и налоговых органов является совместный приказ МВД России и МНС России от 22.01.2004 №76/АС-3-06/37 «Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений». Данным приказом утверждены:

- инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок;
- инструкция о порядке направления органами внутренних дел материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения;
- инструкция о порядке направления материалов налоговыми органами в органы внутренних дел при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления.

Инструкция о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок устанавливает порядок организации и проведения налоговыми органами с участием органов внутренних дел выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, оформление и реализация результатов этих проверок.

Для участия сотрудников органа внутренних дел в выездных налоговых проверках налоговый орган до начала проведения проверки или в процессе ее проведения направляет в орган внутренних дел мотивированный запрос, подписанный руководителем налогового органа.

Налоговый орган направляет мотивированный запрос в орган внутренних дел в следующих случаях:

-если у налогового органа имеются данные, свидетельствующие о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах, и возникла необходимость проверки вышеуказанных данных с участием специалистов – ревизоров и (или) сотрудников оперативных подразделений выездная налоговая проверка назначается на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган для принятия им решения в соответствии с п. 2 ст. 36 НК РФ;

-если возникла необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;

Если требуется содействие должностными лицами налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также необходимо обеспечение мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья вышеуказанных лиц при исполнении ими должностных обязанностей.

Орган внутренних дел, рассмотрев мотивированный запрос налогового органа, обязан не позднее пяти дней со дня поступления запроса направить налоговому органу информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

Основанием для направления материалов налоговыми органами в ОВД являются выявленные ими данные, позволяющие предполагать совершения налогоплательщиками налогового преступления, квалифицируемого по ст. 198, 199, 199.1, 199.2 уголовного кодекса РФ. Если подобная информация налоговыми органами установлена, то в десятидневный срок со дня ее выявления соответствующие материалы с сопроводительным письмом за подписью руководителя или заместителя руководителя налоговых органов направляются в ОВД. При оформлении этих документов учитываются требования, предусмотренные ст. 16 и 17 Закона РФ «О государственной тайне», а также ст. 102 Налогового кодекса РФ, регламентирующие институт налоговой тайны.

#### **Тема 4. Правовое регулирование исполнения обязанности по уплате налога**

Налоговый кодекс РФ определяет налог как 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.

##### **Черты и признаки налога**

1. Налог представляет собой отчуждение части собственности субъектов в пользу государства.
2. Установление и взимание налога осуществляется законодательно.
3. Налог-это обязательный взнос.
4. Внесение налога происходит в денежной форме.
5. Уплата налога характеризуется безвозмездностью, безэквивалентностью и односторонностью (плательщик уплатив налог не приобретает каких-либо прав). Но это не означает, что плательщики вообще не получают от государства различных благ (медицинское обслуживание, образование и т.д.).
6. Налоги вносятся в бюджет или внебюджетный фонд.
7. Налоги - абстрактные платежи, т.е. при внесении в бюджет они не имеют целевого назначения.

Общие принципы построения налоговых систем воплощаются при их формировании через элементы налогов, которые включают субъект, объект, источник, единицу обложения, налоговую базу, налоговый период, ставку, льготы и налоговый

оклад. Указанные элементы налогов — объединяющее начало всех налогов и сборов. Через эти элементы в законах о налогах собственно и устанавливается вся налоговая процедура, в частности порядок и условия исчисления налогооблагаемой базы и самой налоговой суммы, определяются ставки, сроки и другие условия налогообложения.

Группировка налогов по разным классификационным признакам нужна для упорядочения знаний о назначении и принадлежности различных видов налогов.

К числу классификационных признаков можно отнести: принадлежность к уровням власти и управления; объект налогообложения; вид ставки; возможность переложения; источник уплаты; назначение; субъект налога; право использования сумм налоговых поступлений; способ обложения.

Налоговое обязательство включает установление налога, его исчисление и обязанность по уплате.

Налоговое обязательство может быть исполнено налогоплательщиком или налоговым агентом:

- добровольно.
- принудительно.

Обязательство может быть исполнено в денежной или натуральной формах. Натуральная форма уплаты налога предусмотрено исключительно для тех налогоплательщиков, которые работают в соответствии с специальным режимом «Соглашение о разделе продукции».

Обязанность по уплате налога считается исполненной с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, либо с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк при уплате налогов наличными денежными средствами. Обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога.

Налоговое обязательство прекращается:

- 1) с уплатой налога и (или) сбора;
- 2) с отменой налога;

3) со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;

4) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Сумма налогов и сборов неуплаченная в бюджет в установленные сроки называется недоимкой. Взыскание недоимки с организаций производится в бесспорном порядке, с физических лиц - в судебном порядке.

Каждый налогоплательщик имеет право на изменение сроков уплаты налогов и сборов. Изменение сроков уплаты может быть произведено путем получения отсрочки, рассрочки, налогового кредита, инвестиционного налогового кредита. Разновидностью отсрочки является реструктуризация задолженности.

Изменение сроков уплаты может производиться одновременно по нескольким налогам и сборам и по всем бюджетам. Изменение срока уплаты налога и сбора может производиться под залог имущества либо при наличии поручительства. С заявлением об изменении срока уплаты налогоплательщик должен обратиться в финансовый орган по соответствующему уровню бюджета, в который поступает налог, сбор.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты налога и сбора являются:

- 1) по федеральным налогам и сборам - Министерство финансов Российской Федерации



2) по региональным и местным налогам и сборам - соответственно финансовые органы субъекта Российской Федерации и муниципального образования

3) по налогам и сборам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, - ФТС РФ

4) по государственной пошлине - уполномоченные органы, осуществляющие контроль за уплатой государственной пошлины.

Если законодательством о налогах и сборах предусмотрено перечисление налога и сбора в бюджеты разного уровня, срок уплаты такого налога и сбора в части сумм, поступающих в федеральный бюджет, изменяется на основании решения Министерства финансов Российской Федерации, а в части сумм, поступающих в бюджет субъекта Российской Федерации или местный бюджет, - на основании решения соответствующего финансового органа.

### **Тема 5. Правовые основы налогового контроля**

Налоговый контроль является одним из важнейших направлений Финансового государственного контроля, призванного обеспечить экономическую безопасность государства в налоговой сфере. Налоговый контроль может быть рассмотрен в двух аспектах как форма управленческой деятельности государства;

- процессуальная функция, в рамках которой последовательно реализуются ее процедуры.

Целью налогового контроля является предупреждение и выявление налоговых правонарушений (в том числе налоговых преступлений), а также привлечение к ответственности лиц, нарушивших налоговое законодательство.

В ст.82, 103 НК РФ определены основные принципы осуществления налогового контроля, согласно которым в ходе налогового контроля не допускаются

- причинение неправомерного вреда налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или их представителям либо имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении

- сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции Российской Федерации, НК РФ, федеральных законов

- нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну.

Налоговый контроль осуществляется путем применения различных приемов и способов, а также использования специальных процедур.

Средства налогового контроля – это совокупность приспособлений, устройств и приемов, оптимизирующих его осуществление.

Методы налогового контроля – это способы получения, проверки и оценки, обработки и сосредоточения в информационных системах фактических данных, отражающих законность источников и объемы доходов, затрат налогоплательщика, начисления и уплаты налогов, сборов.

Методы налогового контроля можно разделить на две группы:

Во-первых, методы исследования документов.

Во-вторых, организационно-правовые методы (налогово-проверочные действия), установленные действующим законодательством:

- выемка и истребование документов,

- аналитическое исследование документов,

- экспертиза,

- опрос налогоплательщика и свидетеля,

- осмотр помещений, территорий, документов или предметов.

Налогово-проверочные действия и иные методы налогового контроля осуществляются налоговыми органами в пределах его определенных форм. Формы

налогового контроля складываются из установленных в п.1 ст.31 НК РФ прав налоговых органов.

Форма проведения налогового контроля представляет собой внешнее выражение практической реализации контрольной деятельности налоговых органов.

Налоговый кодекс устанавливает следующие формы проведения налогового контроля (ст. 82 НК РФ):

- налоговые проверки;
- получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сборов;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотр и обследование помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли);
- другие формы.

В динамике налоговый контроль представлен в виде процесса государственно-правовой деятельности, состоящего из трех этапов: учет налогоплательщиков; налоговые проверки; оперативно-бухгалтерский учет налоговых поступлений.

Средства и методы налогового контроля взаимосвязаны между собой. Используемый метод налогового контроля предопределяет возможный выбор средств, а сам метод не может быть использован вне рамок определенной формы налогового контроля.

#### **Налоговая проверка. Виды налоговых проверок**

Налоговая проверка представляет собой совокупность специальных приемов налогового контроля, применяемых уполномоченными органами с целью установления достоверности и законности отражения объектов налогообложения и порядка уплаты налогов и сборов.

Налоговая проверка имеет свой объект и предмет

Объектом налоговой проверки являются действия (бездействие) проверяемого лица по надлежащему учету и совершению операций с объектами налогообложения, соблюдению порядка уплаты налогов и сборов, правомерному использованию налоговых льгот и т. д.

В качестве предмета налоговой проверки выступают документальные, вещественные (предметы) и цифровые носители информации о совершенных налогоплательщиком операциях, т.е. договоры, документы бухгалтерского учета, отчеты, сметы, платежные документы, декларации и т. д.

В зависимости от различных критериев выделяются следующие виды налоговых проверок.

*В зависимости от характера материала, на основе которого проводятся налоговые проверки, они делятся на документальные и фактические*

*В зависимости от объема налоговой проверки и решаемых в ходе нее задач различают тематические и комплексные налоговые проверки.*

*По степени охвата данных в процессе налоговой проверки различают сплошные и выборочные налоговые проверки.*

*В зависимости от включения в план проведения проверок бывают плановые и внеплановые; повторные налоговые проверки.*

*В зависимости от места проведения проверки и глубины налоговой проверки выделяют камеральные и выездные налоговые проверки.*

#### **Порядок проведения камеральной налоговой проверки**

Камеральная налоговая проверка — это проверка, которая проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком (налоговым агентом, плательщиком сбора), служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа. Цель камеральной проверки - выявление ошибок и противоречий, содержащихся в документах.

Порядок проведения камеральных налоговых проверок установлен ст.88 НК РФ.  
Началом проведения камеральной налоговой проверки является день представления налогоплательщиком налоговой декларации.

Длительность проведения камеральной проверки составляет три месяца с даты представления налоговой декларации.

В ходе камеральной налоговой проверки используются различные методы проведения налоговых проверок:

- арифметическая проверка: проверяется арифметическая правильность расчетов;
- формальная проверка: проверка правильности заполнения установленных форм и наличия необходимых документов;
- проверка соблюдения сроков уплаты налогов и представления документов;
- сопоставление различных документов.

Результаты проверки:

Ошибок и противоречий в документах не обнаружено – на декларации или в ИОД ставится отметка о проведенной камеральной проверке, другие действия не производятся.

Обнаружены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах (не содержащие признаков налогового правонарушения) – об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок

Материалы камеральной налоговой проверки позволяют квалифицировать совершение налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом налогового правонарушения - выносится решение налогового органа о привлечении к налоговой ответственности или об отказе в привлечении к налоговой ответственности. По результатам камеральной проверки в случае необходимости должно быть выставлено Требование об уплате налога (пени, санкций), в течение 10 дней с даты вынесения соответствующего решения.

**Порядок проведения выездной налоговой проверки**

Выездная налоговая проверка — проверка, осуществляемая налоговыми органами по месту нахождения налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента. Налоговый кодекс не содержит прямого указания на то, что налоговые органы обязаны проводить выездную налоговую проверку по месту фактического нахождения налогоплательщика, однако определение срока проведения выездной проверки в зависимости от времени фактического нахождения на территории проверяемого налогоплательщика косвенно указывает на данный признак выездной налоговой проверки.

Основанием для начала проверки является оформленное соответствующим образом решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа. Датой начала проверки является дата предъявления руководителю проверяемого субъекта (физическому лицу) решения (постановления) о проведении выездной проверки.

К общим правилам проведения проверок относятся:

- проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности проверяемых, непосредственно предшествующих году проверки;
- запрещается проведение повторных выездных проверок (в течение календарного года) по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период.

Продолжительность выездной налоговой проверки составляет два месяца (в исключительных случаях по решению вышестоящего налогового органа — до трех месяцев). В случае проверки филиалов (представительств) организации срок проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала (представительства). В фактическое время нахождения на территории налогоплательщика не включаются периоды времени между вручением налогоплательщику требования о представлении документов и представлении документов.

Выездная налоговая проверка заканчивается составлением справки о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки.

Акт выездной налоговой проверки должен быть составлен не позднее двух месяцев после составления указанной справки.

Подписанный проверяющими и зарегистрированный в налоговом органе акт вручается руководителю организации-налогоплательщика (плательщика сборов, налогового агента) или физическому лицу либо их представителям.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте, проверяемым предоставляется двухнедельный срок с момента получения акта для письменных объяснений или представления возражений по акту.

По истечении этого срока руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в течение не более 14 дней рассматривает акт налоговой проверки. В том случае, если проверяемым налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) представлялись письменные объяснения или возражения, материалы проверки должны рассматриваться в их присутствии (о чем они должны быть своевременно уведомлены).

По результатам рассмотрения материалов проверки выносится решение, предусматривающее

- привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения,
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения,
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Если в результате проверки будут выявлены нарушения налогового законодательства и недоимка по уплате налогов, в десятидневный срок с даты вынесения решения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки и пени.

#### **Встречные и повторные налоговые проверки**

Налоговые органы вправе истребовать связанные с деятельностью налогоплательщика документы у лиц, владеющих соответствующей информацией о проверяемом налогоплательщике, для сопоставления полученной информации с данными, отраженными в документах проверяемого налогоплательщика (**встречная проверка**). Эти документы необходимы налоговым органам для выяснения, например, факта совершения сделки, полноты оприходования продукции (выручки) у проверяемого ими налогоплательщика. При этом лицо, обладающее информацией о налогоплательщике, и сам налогоплательщик могут состоять на учете в разных налоговых органах. Исходя из этого, встречные проверки могут проводиться как налоговым органом, непосредственно осуществляющего проверку, так и по мотивированному запросу о проведении встречной проверки тем налоговым органом, в котором поставлено на учет лицо, связанное с деятельностью проверяемого налогоплательщика.

Лицо, которому адресовано требование о предоставлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в пятидневный срок.

По общему правилу, вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо налогового органа рассматривает решение нижестоящего налогового органа только при наличии жалобы налогоплательщика. Соответственно изменение решения или вынесение нового решения возможно только в случае рассмотрения жалобы налогоплательщика.

Вместе с тем, согласно статьям 9 Закона РФ от 21.03.1991 N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации", 31 Кодекса вышестоящим налоговым органам предоставлено право отменять решения нижестоящих налоговых органов в случае их несоответствия Конституции РФ, федеральным законам и иным нормативным правовым актам. Это право реализуется налоговым органом без наличия жалобы налогоплательщика. Кодексом предусмотрено, что по итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо)

вправе, в том числе, отменить акт налогового органа и назначить **дополнительную проверку**.

В случае, если вышестоящий налоговый орган по итогам рассмотрения жалобы принимает решение о проведении дополнительной проверки, которая по своему содержанию является повторной выездной налоговой проверкой налогоплательщика, то согласно статье 87 Кодекса такая проверка проводится вышестоящим налоговым органом в порядке, установленном главой 14 Кодекса (принятие решения о проведении проверки, рассмотрение материалов проверки, принятие решения по результатам рассмотрения материалов проверки и т.п.).

Дополнительная проверка может быть реализована в иных формах налогового контроля.

## **Тема 6. Налоговые правонарушения**

*Правонарушение - виновно совершенное общественно вредное деяние дееспособного лица, противоречащее требованиям правовых норм.*

Основанием привлечения к налоговой ответственности является налоговое правонарушение.

*Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.*

Из этого определения легко вывести основные признаки правонарушения.

*Общественная вредность.* Это определяющий признак правонарушения, отличающий его от правомерного поведения.

Общественная вредность правонарушения состоит в том, что оно посягает на важные общественные ценности, дезорганизуя тем самым существующие общественные отношения.

*Противоправность.* То есть неисполнение предписанных правовыми актами обязанностей, нарушение нормативно установленных запретов.

Правонарушение — это всегда только деяние, то есть акт поведения лица, выражающийся в действии или бездействии. Действие представляет собой активное поведение, нарушающее правовые предписания, например, дача взятки, кража, составление фиктивных документов. Бездействие характеризуется пассивным поведением, заключающимся в воздержании от правомерных действий, в невыполнении предписанной законом обязанности.

*Дееспособность* совершившего деяние лица. Под дееспособностью понимается способность лица сознавать значение и характер своих действий (бездействия), добровольно осуществлять их и самостоятельно нести юридическую ответственность. К налоговой ответственности граждане привлекаются только с шестнадцатилетнего

*Виновность* лица, совершающего правонарушение. Этот признак тесно связан с предыдущим, поскольку также относится к личности правонарушителя.

Лицо действует виновно, когда из реально возможных вариантов поведения избирает именно противоправный, учитывая или игнорируя его негативные последствия.

На основе систематизации признаков правонарушения правовой наукой была разработана конструкция **состава правонарушения**, выступающая в качестве инструмента квалификации. Состав правонарушения выполняет важную функцию — он позволяет отграничить одно правонарушение от другого, дать юридическую оценку совершенному деянию, указав полностью соответствующую этому деянию правовую

*Состав правонарушения — система элементов, необходимых и доста-точных для квалификации содеянного как правонарушения и, следова-тельно, для применения к правонарушителю мер юридической ответственности.*

Состав правонарушения включает в себя четыре элемента: объект, объективная сторона, субъект, субъективная сторона правонарушения.

**Объект правонарушения** — это те охраняемые законом общественные отношения, интересы и ценности, на которые посягает правонарушитель и которым причиняется вред. Общим для всей совокупности налоговых правонарушений объектом является группа общественных отношений, регулируемых и защищаемых законодательством о налогах и сборах.

В зависимости от объекта посягательства, налоговые правонарушения можно разделить на две группы:

— правонарушения в сфере осуществления налогового контроля (статьи 116-119, 125-129.1 НК РФ);

— правонарушения против порядка исчисления и уплаты налогов (статьи 120, 122, 123 НК РФ).

**Объективная сторона** характеризует правонарушение как деяние, акт поведения.

Налоговые правонарушения могут совершаться как путем активных противоправных действий, так и путем бездействия — неисполнения предписываемых законом обязанностей. В зависимости от наличия или отсутствия вредных последствий все правонарушения можно разделить, соответственно, на *материальные* и *формальные*.

В материальных правонарушениях необходимым признаком состава правонарушения являются вредные последствия, которые зафиксированы в правовой норме. Напротив, при формальных нарушениях последствия не входят в число обязательных признаков объективной стороны, и не имеют значения для решения вопроса

**Субъект правонарушения** - дееспособное лицо, совершившее противоправные действия, бездействие.

**Субъективная сторона** правонарушения характеризуется виной правонарушителя и, таким образом, соответствует признаку виновности.

Налоговый кодекс РФ выделяет две формы вины правонарушителя — умысел и неосторожность.

## **Тема 7. Ответственность за нарушения в сфере налогообложения**

Ответственность за налоговые правонарушения — разновидность юридической ответственности. И она подчиняется тем же требованиям, которые предъявляются в праве ко всем другим видам ответственности, в частности уголовной, гражданской, дисциплинарной. При этом ответственность в сфере налогообложения не исчерпывается только статьями Налогового кодекса РФ. Нарушения нормативных правовых актов о налогах и сборах при определенных условиях влекут применение мер ответственности, предусмотренных уголовным или административным законодательством.

*Юридическая ответственность* — это применение к лицу, совершившему правонарушение, предусмотренных законом мер, государственного принуждения в форме лишения личного или имущественного характера.

На основе этого определения можно выделить следующие основные признаки юридической ответственности:

Государственное принуждение.

Негативные последствия (лишения) для правонарушителя.

Меры принуждения установлены законодательством.

Юридическая ответственность наступает за совершенное правонарушение.

Особенностью **принципов юридической ответственности** является то, что они могут быть и не названы прямо в правовых нормах о том или ином виде ответственности. Так, в статьях Налогового кодекса РФ сами слова «принцип справедливости» отсутствуют. Однако этот принцип является неотъемлемой частью права, он реально существует, проистекая из конституционных норм, теории права, обобщения правоприменительной практики.

Можно выделить следующие основные принципы юридической ответственности: законность, справедливости, неотвратимости наступления.

Принцип **законности** требует строгого соблюдения и исполнения правовых норм при возложении ответственности. Он означает, что юридическая ответственность может применяться только по основаниям и в порядке, которые предусмотрены законом.

Принцип **справедливости** раскрывается через систему требований, предъявляемых к юридической ответственности:

— применяемые к правонарушителю меры ответственности должны быть соразмерны совершенному правонарушению;

— закон, устанавливающий новую ответственность или отягчающий ее, обратной силы не имеет;

— никого нельзя дважды подвергнуть ответственности за одно и то же правонарушение.

**Неотвратимость наступления** — предполагает, что ни одно правонарушение не может остаться безнаказанным. Освобождение от юридической ответственности осуществляется только по основаниям, предусмотренным законом.

Ответственность за нарушение налогового законодательства – совокупность различных видов юридической ответственности.

Существование нескольких видов юридической ответственности связано с тем, что различны характер и степень общественной вредности правонарушений, а также тяжесть причиненных ими последствий.

*Налоговая ответственность — это применение клипу, виновному в совершении налогового правонарушения, предусмотренных Налоговым кодексом РФ налоговых санкций в виде денежных взысканий (штрафов).*

Порядок привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения регламентирован в главах 14 и 15 Налогового кодекса РФ. Несоблюдение этого порядка может являться основанием для отмены; решения налогового органа вышестоящим налоговым органом.

Даже при установлении в действиях или бездействии лица всех признаков состава налогового правонарушения оно не может быть подвергнуто мерам ответственности, если истек установленный ст. 113 Налогового кодекса РФ срок давности привлечения к ответственности за налоговое правонарушение. Этот срок равен трем годам, которые исчисляются либо со дня совершения правонарушения, либо со дня, следующего после окончания налогового периода в течение которого было совершено правонарушение. Со дня, следующего после окончания налогового периода, в течение которого было совершено правонарушение, срок давности исчисляется применительно к налоговым правонарушениям, предусмотренным статьями 120 и 122 НК РФ.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение всех остальных налоговых правонарушений (статьи 116—119, 123—129.1 НК РФ) исчисляется со дня их совершения.

Выявленные налоговым органом факты налоговых правонарушений должны подтверждаться документально.

В определенных случаях факт нарушения законодательства о налогах и сборах должен быть обязательно зафиксирован в специальном документе — акте, подписанном уполномоченными должностными лицами налогового органа. Налоговый кодекс РФ требует обязательного составления акта:

— по результатам выездной налоговой проверки налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента;

— при воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на территорию или в помещение налогоплательщика;

— при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах, лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов

или налоговыми агентами (например, для привлечения к ответственности свидетелей по ст. 128 НК РФ, органов, осуществляющих государственную регистрацию недвижимого имущества и сделок с ним, по ст. 129.1 НК РФ).

Во всех иных случаях обнаружения фактов налоговых правонарушений, в том числе при проведении камеральной проверки, составление акта Налоговым кодексом РФ не предусмотрено.

Акты, составленные должностными лицами налогового органа, и другие документы, подтверждающие факты нарушения законодательства о налогах и сборах, представляются для рассмотрения руководителю налогового органа или его заместителю. По результатам рассмотрения этих материалов руководителем налогового органа или его заместителем выносятся:

- решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля;
- решение об отказе в привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- решение о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Решение о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения состоит из трех частей: вводной, описательной и резолютивной.

Вводная часть решения должна содержать в том числе номер, дату вынесения решения; местонахождение и наименование налогового органа; классный чин, фамилию, имя и отчество руководителя налогового органа или его заместителя, которым вынесено решение; полное наименование (для организаций) или фамилию, имя, отчество (для физических лиц) и идентификационный номер лица, в отношении которого вынесено

В описательной части решения указываются обстоятельства совершенного налогового правонарушения, подтверждающие их документы, дается оценка представленных привлекаемым к ответственности лицом объяснений и доказательств.

Резолютивная часть решения должна содержать выводы относительно рассмотренного дела, влекущие за собой соответствующие правовые последствия, то есть решение о привлечении лица к ответственности за конкретные правонарушения с указанием статей Налогового кодекса РФ, предусматривающих данные нарушения и применяемые меры ответственности.

Налоговый кодекс РФ закрепляет презумпцию невиновности лица, привлекаемого к ответственности, которая означает, что никто не может быть признан виновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда.

Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица. Иными словами, если все возможные собранные и представленные доказательства не позволяют однозначно определить, виновно или же невиновно лицо в совершенном правонарушении, оно должно признаваться невиновным и не может привлекаться к ответственности.

При этом обязанность доказывания обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Лицо, привлекаемое к ответственности, не должно доказывать свою невиновность.

Физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста (п. 2 ст. 107 НК). Предусмотренная НК ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством РФ (п. 3 ст. 108 НК).

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих



оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами РФ (п. 4 ст. 108 НК).

Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени (п. 5 ст. 108 НК).

Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является налоговая санкция (п. 1 ст. 114 НК). Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке (п. 7 ст. 114 НК).

Формы налоговых санкций. Налоговые санкции устанавливаются и применяются только в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями НК за совершение конкретного вида налогового правонарушения (п. 2 ст. 114 НК).

Размеры штрафа определяются либо в твердой сумме, либо в процентах от определенной величины.

Применение налоговых санкций.

Особенности применения мер ответственности в зависимости от наличия смягчающих или отягчающих обстоятельств совершения налогового правонарушения. 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 за совершение налогового правонарушения (п. 3 ст. 114 НК).

При наличии отягчающего вину обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100% по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей НК за совершение налогового правонарушения (п. 4 ст. 114 НК).

Правила взыскания налоговых санкций за совершение двух и более налоговых правонарушений. При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой (п. 5 ст. 114 НК).

Срок давности взыскания санкции. Налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня (ст. 115 НК):

- обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта;
- получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или прекращении уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения.

До истечения шести месяцев с момента наступления указанных событий налоговый орган вправе обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции в принудительном порядке в отношении лица, привлеченного к налоговой ответственности и отказавшегося добровольно уплатить сумму налоговой санкции (при условии, что сумма штрафа превышает пределы, установленные НК для списания).

Сумма штрафа, присужденного налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту за нарушение законодательства о налогах и сборах, повлекшее задолженность по налогу или сбору, подлежит перечислению со счетов указанных лиц только после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции (п. 3 ст. 112 НК).

*Административным правонарушением* признается противоправное, виновное действие (бездействие) физического или юридического лица, за которое КоАП РФ или законами субъектов РФ об административных правонарушениях установлена административная ответственность.

*Объектом* административного правонарушения являются отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах. В связи с этим объективная сторона административного правонарушения выражается в деяниях, нарушающих предписания

законодательства о налогах и сборах, ответственность за которые закреплена в ст.15.3-15.9 КоАП РФ.

*Субъектами административной ответственности* являются:

- физические лица- налогоплательщики (кроме ПБОЮЛ) (ст.15.6)
- должностные лица.

Административной ответственности подлежит лицо, достигшее к моменту совершения административного правонарушения возраста 16 лет.

Административной ответственности подлежит должностное лицо в случае совершения им административного правонарушения в связи с неисполнением либо ненадлежащим исполнением своих служебных обязанностей.

Должностное лицо согласно КоАП — это:

- лицо, постоянно, временно или в соответствии со специальными полномочиями осуществляющее функции представителя власти, т.е. наделенное в установленном законом порядке распорядительными полномочиями в отношении лиц, не находящихся в служебной зависимости от него;

- лицо, выполняющее организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в государственных органах, органах местного самоуправления, государственных и муниципальных организациях.

Лицо относится к должностным:

- если состоит с организацией в связи с деятельностью которой привлекается к административной ответственности в трудовых отношениях, т.е является работником;
- осуществляет организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции в отношении организации.

*Состав административных правонарушений и ответственность за их совершение* предусмотрены гл. 15 КоАП

Мерой административной ответственности является административного штрафа. Штраф устанавливается в величине, кратной минимальному размеру оплаты труда (без учета районных коэффициентов), установленному федеральным законом.

В соответствии с положениями п.7 ст.101, п.13 ст.101-1 НК РФ при обнаружении налогового правонарушения, за которое предусмотрена административная ответственность, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводящее проверку, составляет протокол об административном правонарушении.

Протокол составляется

- немедленно
- в течение 2 суток после выявления совершения административного правонарушения (если требуется дополнительное выяснение обстоятельств дела, данных о физическом лице или сведений о юридическом лице).

Протокол об административном правонарушении направляется должностному лицу, уполномоченному рассматривать дело об административном правонарушении, в течение суток с момента составления протокола (вынесения постановления) об административном правонарушении.

В соответствии с п.1 и 3 ст.23.1 КоАП РФ дела об административных правонарушениях в сфере налогов и сборов рассматриваются мировыми судьями. В случае, если производство по указанным делам осуществляется в форме административного расследования, они разбираются судьями районных судов.

Налоговые органы рассматривают дела об административных правонарушениях в части продажи товаров, выполнения работ и оказания услуг без применения ККМ.

По общему правилу, дела об административном правонарушении рассматриваются по месту совершения либо по месту жительства нарушителя, если от него поступило такое ходатайство. В случае проведения расследования дело рассматривается по месту нахождения органа, проводившего его.

Дело об административном правонарушении рассматривается в течение 15 дней. Этот срок может быть продлен на один месяц.

По делу об административном правонарушении выносится постановление. Копия постановления вручается под расписку или высылается лицам, указанным в п. 2 ст. 29.11 КоАП РФ, в течение трех дней со дня его вынесения.

В соответствии с п.1 ст.4.5 КоАП РФ постановление по делу об административном правонарушении в сфере налогов и сборов не может быть вынесено по истечении одного года со дня совершения административного нарушения (при длящемся правонарушении - со дня обнаружения).

Постановление по делу об административном правонарушении может быть обжаловано в вышестоящий орган, вышестоящему должностному лицу либо в районный суд по месту рассмотрения дела.

Правом на обжалование постановления по делу об административном правонарушении наделяются: лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении; потерпевший; законные представители физического или юридического лица; лица, действующие по доверенности или в силу специального полномочия.

Срок обжалования постановления — в течение 10 суток со дня вручения или получения копии постановления срок начинает течь не с момента вынесения постановления, а с момента его вручения или получения копии иным образом лицом, в отношении которого оно вынесено.. Срок рассмотрения жалобы — 10 дней со дня поступления жалобы со всеми материалами дела.

Постановление о назначении административного наказания не подлежит исполнению в случае, если это постановление не было приведено в исполнение в течение года со дня его вступления в законную силу.

Постановление о привлечении к административной ответственности является исполнительным документом и направляется в организацию по месту работы должностного лица. В случае невозможности взыскания штрафа соответствующей организацией постановление направляется судьей судебного пристава-исполнителю для обращения административного взыскания на имущество, принадлежащее должностному лицу. Налоговое преступление - это совершенное в налоговой сфере противоправное деяние, преступный характер которого признан действующим уголовным законодательством.

В действующем УК РФ содержатся пять статей, посвященных непосредственно налоговым преступлениям:

- 194 "Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица";
- 198 "Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица";
- 199 "Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации";
- 199.1 "Неисполнение обязанностей налогового агента";
- 199.2 "Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов".

Общественная опасность уклонения от уплаты налогов заключается в умышленном невыполнении конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57 Конституции РФ), что влечет непоступление денежных средств в бюджетную систему РФ.

Общественная опасность того или иного преступления имеет количественную характеристику, которая определяется тяжестью причиненного интересам государства ущерба, формой вины и способом его совершения. От степени общественной опасности преступления напрямую зависит мера наказания, выраженная в санкции.

В настоящее время по налоговым преступлениям, предусмотренным статьями 198 и 199 УК РФ, размер ущерба, нанесенного преступным посягательством, определяется за период, составляющий три финансовых года, идущих подряд.

Квалификация налогового преступления в виде уклонения от уплаты налогов или сборов, предполагает:

1) Факт уклонения от уплаты налогов или сборов, выражающийся в фактическом непорочении в установленный законом срок сумм налогов (сборов) в бюджет.

Понятие "уклонение" следует понимать как незаконное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) осознанное и желаемое пользование, владение и распоряжение денежными средствами, которые к установленному законодательством сроку должны были быть перечислены в государственный бюджет.

2) Способ преступного посягательства.

Уголовная ответственность, предусмотренная статьями 198 и 199 УК РФ, наступает только в том случае, если уклонение от уплаты налогов или сборов было произведено путем:

- непредставления налоговой декларации;
- непредставления иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным;
- включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений.

3) Оценка размера ущерба преступного посягательства.

- определяется сумма неуплаченных налогов (сборов);
- определяется сумма подлежащих уплате налогов за 3 финансовых года;
- определяется соотношение этих показателей.

Статья 198. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица

1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, -

наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до одного года.

2. То же деяние, совершенное в особо крупном размере, -

наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет либо лишением свободы на срок до трех лет.

Крупным размером нанесенного ущерба признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд:

- более 1800 тыс. руб.;
- более 600 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов.

Особо крупному размеру нанесенного ущерба соответствует сумма, за период в пределах трех финансовых лет подряд:

- превышающая 9,0 млн руб.;
- составляющая более 3 000 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов.

Статья 199. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации

1. Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах является обязательным, либо

путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, -

наказывается штрафом в размере от ста тысяч до трехсот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арестом на срок от четырех до шести месяцев, либо лишением свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

2. То же деяние, совершенное:

а) группой лиц по предварительному сговору;

б) в особо крупном размере, -

наказывается штрафом в размере от двухсот тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет либо лишением свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Субъектом этого налогового преступления могут быть лица:

- которые в соответствии с нормативно-правовыми актами или учредительными документами организации обязаны обеспечивать правильность данных, определяющих исчисление налогов;

- обязанные утверждать документы, представляемые в налоговые органы в соответствии с действующими нормативно-правовыми актами.

По мнению Пленума Верховного суда РФ, к уголовной ответственности за данное налоговое преступление могут быть привлечены:

- руководитель организации-налогоплательщика;

- главный (старший) бухгалтер;

- лица, фактически выполняющие обязанности руководителя и главного (старшего) бухгалтера;

- иные служащие организации налогоплательщика, непосредственно совершившие действия, подпадающие под квалификацию налогового преступления.

Оценка размера нанесенного ущерба производится по правилам, указанным в примечании к статье 199 УК РФ.

Крупным размером нанесенного ущерба признается сумма, за период в пределах трех финансовых лет подряд:

- превышающая 6 млн руб.;

- составляющая более 2 000 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов;

Особо крупным размером признается сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд:

- 30 млн руб.;

- более 10,0 млн руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов.

## **Тема 8. Порядок разрешения налоговых споров**

НК РФ предусматривает право каждого налогоплательщика обжаловать акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд.

Статьей 22 НК РФ определено, что налогоплательщикам (плательщикам сборов) гарантируется административная и судебная защита их прав и законных интересов.

Нормы, непосредственно регламентирующие порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц, изложены в главе 19 НК РФ, в соответствии с которой установлена процедура рассмотрения налоговыми органами заявлений и жалоб следующих заявителей:

- налогоплательщиков или налоговых агентов на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщиков или налоговых агентов, такие акты, действия или бездействие нарушают их права (за исключением возражений, представление которых предусмотрено п. 5 ст. 100 НК РФ);

- физических и юридических лиц при несогласии с привлечением к административной ответственности в связи с нарушениями требований законодательства о применении контрольно-кассовой техники и работы с денежной наличностью;

- физических и юридических лиц на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц в связи с применением законодательства в сфере производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной, слабоалкогольной, безалкогольной и табачной продукции;

- физических лиц, являющихся должностными лицами организации, в связи с привлечением к административной ответственности за совершение налоговых правонарушений;

- физических и юридических лиц на акты налоговых органов Российской Федерации, действия или бездействие их должностных лиц в связи с применением законодательства о государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей;

- физических и юридических лиц в связи с привлечением к административной ответственности за совершение правонарушений в области валютного законодательства.

Обжалованию подлежат только акты налоговых органов ненормативного характера; действия должностных лиц налогового органа; бездействие должностных лиц налогового органа.

Среди актов, которые можно обжаловать, отметим следующие.

1. Решение о доначислении налога и пени, принимаемое в соответствии с п. 3 ст. 40 НК РФ.

2. Решения о взыскании налога, сбора за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов)-организации или налогового агента - организации в банках, принимаемые в соответствии с пп. 2-6 ст. 46 НК РФ.

3. Инкассовое поручение (распоряжение) о списании налога, сбора за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика-организации или налогового агента - организации в банках, направленное в банк, где открыты счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента в соответствии со ст. 46 НК РФ. 4. Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации, налогового агента - организации, плательщика сбора - организации или налогоплательщика - индивидуального предпринимателя, принимаемое в соответствии с п. 2 ст. 76 НК РФ.

5. Решение об аресте имущества налогоплательщика, принимаемое налоговым органом с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества, в соответствии со ст. 77 НК РФ.

6. Решения, принимаемые в рамках производства по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом (ст. 101 НК РФ).

7. Решения, принятые вышестоящими налоговыми органами по итогам рассмотрения жалоб налогоплательщиков, налоговых агентов (п. 2 ст. 140, ст. 141 НК РФ).

#### **Процедура внесудебного обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц.**

Порядок обжалования установлен ст. 138 НК РФ, в соответствии с которой акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) или в суд. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному

лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

Статья 139 НК РФ регламентирует порядок подачи жалобы на акт налогового органа, решение, бездействие его должностного лица, а также определяет форму жалобы в случае обращения лицом в систему налоговых органов.

Место подачи жалобы: Жалоба на акт налогового органа, действия или бездействие его должностного лица подается соответственно в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу этого органа.

Срок подачи жалобы: Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) подается, если иное не предусмотрено этой статьей, в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

Жалоба на постановление об административном правонарушении может быть подана в течение 10 дней со дня вынесения постановления.

Форма подачи жалобы: Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу. Конкретной формы жалобы НК РФ не установлено. Однако, учитывая специфику налоговых отношений, можно выделить несколько обязательных реквизитов:

- жалоба адресуется конкретному налоговому органу или должностному лицу;
- жалоба должна иметь указание на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;
- в случае подачи жалобы через представителя налогоплательщика или налогового органа лицо должно иметь документальное подтверждение выступать от имени заявителя;
- жалоба должна содержать подпись лица, обратившегося с жалобой (заявлением), либо его представителя.

При несоблюдении названных условий у налогового органа отсутствуют основания для принятия к рассмотрению жалобы.

Сроки рассмотрения жалоб 1 месяц со дня получения, на административные правонарушения- 10 дней

### **Судебный порядок разрешения налоговых споров, его достоинства и недостатки.**

Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, производится путем подачи искового заявления в суд общей юрисдикции в соответствии с законодательством об обжаловании в суд неправомερных действий государственных органов и должностных лиц.

Сроки: Арбитражное процессуальное законодательство предусматривает возможность рассмотрения дела в четырех судебных инстанциях (первая, апелляционная, кассационная, надзорная инстанции).

Согласно гражданскому процессуальному законодательству дело может рассматриваться в трех инстанциях (первая, кассационная и надзорная инстанции).

Количество судебных инстанций зависит от волеизъявления участвующих в деле сторон, самостоятельно определяющих, в какую из последующих инстанций после принятия решения арбитражным судом или судом общей юрисдикции первой инстанции будет обжаловано постановленное по делу решение.

В связи с этим, срок рассмотрения налогового спора в судебном порядке будет зависеть от количества судебных инстанций, пройденных участвующими в деле сторонами, и может составлять от двух месяцев до одного года.

### Судебные расходы

Налоговые органы, обращающиеся в арбитражные суды с исками о взыскании санкций, выступают в защиту государственных интересов, что является основанием для применения к ним льготы, предусмотренной п.п.1 п.3 ст.5 Закона Российской Федерации "О государственной пошлине", поэтому они освобождаются от уплаты государственной пошлины. Таким образом, в случае удовлетворения исковых требований налоговых органов, (частично либо полностью) государственная пошлина взыскивается с ответчика в доход федерального бюджета пропорционально размеру удовлетворенных исковых требований, если ответчик не освобожден от уплаты пошлины.

#### **Способы судебной защиты и их юридические последствия.**

Способы судебной защиты представляют собой конкретные действия по защите прав налогоплательщика или по защите интересов государства, осуществляемых посредством судебных органов.

На сегодняшний день можно выделить следующие способы судебной защиты прав налогоплательщика, сложившиеся в судебной практике:

1) признание *неконституционным* законодательного акта полностью или в части Конституционным Судом РФ в соответствии с его компетенцией;

2) признание судом общей юрисдикции закона субъекта РФ *противоречащим федеральному закону и, следовательно, недействующим, не подлежащим применению* (см. постановление КС РФ по делу о проверке конституционности отдельных положений п. 2 ст. 1, п. 1 ст. 21 и п. 3 ст. 22 ФЗ «О прокуратуре РФ» в связи с запросом Судебной коллегии по гражданским делам Верховного Суда РФ от 11 апреля 2000 г. № 6-П);

3) признание *недействительным* нормативного либо ненормативного акта государственного органа (в т. ч. налогового) или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика арбитражными судами РФ или судами общей юрисдикции в соответствии с их

4) *отмена* нормативного либо ненормативного акта государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика, арбитражными судами РФ или судами общей юрисдикции в соответствии с их компетенцией (см., например, п.б.ст.101 НКРФ);

5) *неприменение* судом нормативного либо ненормативного акта государственного органа, органа местного самоуправления или иного органа, противоречащего закону (см., например, п. 2 ст. 120 Конституции РФ, ст.П АПК РФ);

6) *пресечение действий* должностного лица налогового или иного органа (например, налоговой полиции, государственного внебюджетного фонда), нарушающих права налогоплательщика или создающих угрозу его нарушения;

7) *обязание* должностных лиц налогового или иного органа (например, налоговой полиции, государственного внебюджетного фонда) выполнить установленные законом обязанности, от выполнения которых он уклоняется;

8) признание *не подлежащим исполнению* инкассового поручения (распоряжения) налогового или другого органа на списание в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов за нарушения. налогового законодательства со счета налогоплательщика;

9) *возврат* из бюджета необоснованно списанных в бесспорном порядке сумм недоимок, пени, штрафов;

10) *взыскание процентов* за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, пеней (ст. 78,79 НКРФ);

11) *возмещение* убытков, причиненных незаконными решениями налогового (либо иного органа) или действиями должностных лиц налоговых и других органов либо их бездействием.

#### **Судебный иск по налоговым спорам. Доказывание в налоговом споре.**

Предмет иска — это материально-правовое требование к ответчику о совершении определенных действий, воздержания от действия, признания наличия или отсутствия правоотношения, изменения или прекращения его.



Применительно к налоговым спорам, рассматриваемым в настоящее время арбитражными судами, исходя из положений ст. 22 АПК РФ и Части первой НК РФ, можно обозначить следующие предметы встречающихся исков.

Иски, подаваемые налогоплательщиками:

1. О признании недействительным нормативного акта налогового органа.  
2. О признании недействительным ненормативного акта (решения, постановления) налогового, таможенного органа, органов государственных внебюджетных фондов о взыскании с налогоплательщика недоимки, пени, штрафов, о наложении ареста на имущество налогоплательщика, об обращении взыскания на имущество налогоплательщика (ст.47 НК РФ) и т. д.

3. Об отмене решения налогового органа в порядке п. 5 ст. 101 НК РФ.

4. О признании не подлежащим исполнению инкассового поручения (распоряжения) налогового, таможенного органа, органов государственных внебюджетных фондов, по которому взыскание производится в бесспорном порядке.

5. О возврате из бюджета денежных средств, списанных налоговыми, таможенными органами, органами государственных внебюджетных фондов в бесспорном порядке с нарушением требований закона.

6. О возврате излишне уплаченных (взысканных) сумм налога (сбора) и (или) процентов (в порядке ст. 78, 79 НК РФ).

7. Об обязанности должностных лиц налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов совершить установленные законом действия (например, произвести зачет излишне уплаченной суммы налога, сбора, пени в порядке ст. 78 НК РФ).

8. О пресечении незаконных действий должностных лиц налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов.

9. О взыскании убытков, причиненных незаконными решениями налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов или незаконными действиями (бездействием) Должностных лиц налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов.

10. Об освобождении имущества налогоплательщика из-под ареста.

11. О признании недействительными сделок по отчуждению третьим лицом имущества, являющегося предметом залога по обеспечению обязательств налогоплательщика по уплате налогов, с нарушением установленного порядка (ст. 73 НК

Налоговыми органами могут предъявляться следующие иски (ст. 31 НК РФ):

1. О взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах.

2. О признании недействительной государственной регистрации юридического лица или физического лица в качестве предпринимателя.

3. О ликвидации организации любой организационно-правовой формы.

4. О досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите.

5. О взыскании задолженности по налогам и сборам (недоимки), пени в установленных НК РФ случаях.

6. О признании сделки недействительной (п. 11. ст. 7 Закона «О налоговых органах»)

Основание иска — это обстоятельства, на которые ссылается истец в подтверждение исковых требований.

Предмет доказывания—это совокупность юридических фактов, подлежащих доказыванию в конкретном споре. При этом в предмет доказывания по конкретному делу входит не всякий юридический факт, а только такой, который имеет значение для решения именно этого спора.

В соответствии со ст. 52 АПК РФ доказательствами по делу являются полученные в соответствии с предусмотренным АПК РФ и другими федеральными законами порядком

сведения, на основании которых арбитражный суд устанавливает наличие или отсутствие обстоятельств, обосновывающих требования и возражения лиц, участвующих в деле, а также иных обстоятельств, имеющих значение для правильного разрешения спора:

- 1) письменные доказательства;
- 2) вещественные доказательства;
- 3) заключения экспертов;
- 4) показания свидетелей;
- 5) объяснения лиц, участвующих в деле.

### **Исполнение судебных решений по налоговым спорам**

Исполнение судебных решений по налоговым спорам является неотъемлемой составляющей судебного процесса, ведь судебный процесс заканчивается только тогда, когда судебное решение исполнено.

В общем виде исполнение судебных решений по налоговым спорам связано с двумя ситуациями:

- 1) когда судебное решение вынесено в пользу налогоплательщика;
- 2) когда судебное решение вынесено в пользу государства в лице налогового органа.

В первом случае, как свидетельствует практика, серьезных сложностей в исполнении судебного решения и восстановлении нарушенных прав налогоплательщика не возникает, так как соответствующие возмещения, например, незаконно взысканных сумм налогов, пени, штрафов, производятся за счет соответствующего бюджета, в основном федерального, что гарантирует реальность возмещения.

Единственная особенность исполнения возникает в случае наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причиняющимся тому же бюджету (внебюджетному фонду). В этом случае возврат налогоплательщику; излишне взысканной (уплаченной) суммы производится только после зачета в счет погашения недоимки (задолженности) (см. п. 1 ст. 79 НК РФ).

Сумма излишне взысканного налоговым органом налога и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом в течение одного месяца после вынесения (а не вступления в законную силу) судебного решения (см. п. 5 ст. 79 НК РФ).

Процесс исполнительного производства регламентируется положениями Закона РФ «Об исполнительном производстве».

1) на действия судебного пристава-исполнителя по исполнению исполнительного документа, выданного арбитражным судом, или отказ в совершении указанных действий налоговый орган или налогоплательщик могут подать жалобу в арбитражный суд по месту нахождения судебного пристава-исполнителя в 10-дневный срок со дня совершения действий (отказа в совершении действия). Во всех остальных случаях жалоба подается в тот же срок в суд общей юрисдикции по месту нахождения судебного пристава-исполнителя (ст. 90 Закона «Об исполнительном производстве»).

2) в случае ареста судебным приставом-исполнителем недвижимого имущества, сырья и материалов, станков, оборудования и других основных средств, предназначенных для непосредственного участия в производстве, обращение взыскания на указанное имущество возможно только с согласия Федерального управления по делам о несостоятельности (банкротстве) РФ, в которое обязан обратиться с соответствующим сообщением судебный пристав-исполнитель (см. ст. 59; 60 ФЗ «Об исполнительном

3) согласно п. 4 ст. 47 НК РФ, п. 3 ст. 45 ФЗ «Об исполнительном производстве» взыскание налога, в том числе в порядке исполнения судебного решения, может производиться за счет имущества, переданного налогоплательщиком во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате, налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке.

## САМОСТОЯТЕЛЬНАЯ РАБОТА

№ п/п	№ раздела (темы) дисциплины	Форма (вид) самостоятельной работы	Трудоемкость в часах
1	Основы правового регулирования налоговых правоотношений	Реферат	8
2	Налоговые правоотношения. Участники налоговых правоотношений их права и обязанности	Реферат	8
3	Обязанности государства в налоговых правоотношениях	Реферат	8
4	Правовое регулирование исполнения обязанности по уплате налога	Реферат	8
5	Правовые основы налогового контроля	Реферат	9
6	Налоговые правонарушения	Реферат	8
7	Ответственность за нарушения в сфере налогообложения	Реферат	9
8	Порядок разрешения налоговых споров	Реферат	8

### ТЕМЫ РЕФЕРАТОВ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ»

1. Понятие налога в актах Конституционного Суда.
2. Налоговые правоотношения как предмет правового регулирования налогового права.
3. Налоговое право в системе российского права.
4. Нормативные правовые акты как источник налогового права.
5. Нормативные правовые акты исполнительных органов власти и исполнительных органов местного самоуправления по вопросам налогообложения.
6. Конституционные принципы налогообложения в РФ.
7. Налоговая компетенция органов местного самоуправления при установлении местных налогов.
8. Нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения.
9. Производство по делу о налоговом правонарушении.
10. Исковое заявление о взыскании налоговой санкции. Рассмотрение дел и исполнение решений о взыскании налоговой санкции.
11. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах.
12. Правовое регулирование совместной работы налоговых органов и органов внутренних дел.
13. Процессуальный порядок наложения взысканий за совершение налоговых правонарушений.
14. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений.
15. Порядок привлечения к уголовной ответственности за налоговые преступления.
16. Порядок защиты интересов налогоплательщиков.
17. Виды исковых требований налогоплательщиков, налоговых агентов, плательщиков сборов и иных лиц.

18. Компетенция правоохранительных органов при осуществлении налогового контроля.

19. Правовые проблемы налоговой тайны.

20. Понятие ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, ее место в системе юридической ответственности.

### ОБРАЗОВАТЕЛЬНЫЕ ТЕХНОЛОГИИ

№ п/п	Раздел дисциплины	Трудоемкость в часах	Образовательные технологии (интерактивные формы)					Общее количество
			Брифинг-группы и дискуссии	Метод заданий	Метод кейсов	Метод дебатов	Презентации	
1.	Основы правового регулирования налоговых правоотношений	8				1		1
2.	Налоговые правоотношения. Участники налоговых правоотношений их права	8				1		1
3.	Обязанности государства в налоговых правоотношениях	8			1	1		2
4.	Правовое регулирование исполнения обязанности по уплате налога	12		1		1		2
5.	Правовые основы налогового контроля	8		1				1
6.	Налоговые правонарушения	8		1				1
7.	Ответственность за нарушения в сфере налогообложения	8		1				1
8.	Порядок разрешения налоговых споров	4		1		1		2
	Итого	64		5	1	5		11

### ОЦЕНОЧНЫЕ СРЕДСТВА ДЛЯ ТЕКУЩЕГО КОНТРОЛЯ УСПЕВАЕМОСТИ, ПРОМЕЖУТОЧНОЙ АТТЕСТАЦИИ ПО ИТОГАМ ОСВОЕНИЯ ДИСЦИПЛИНЫ И УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ СТУДЕНТОВ

В ходе изучения дисциплины «Правовое регулирование налоговых отношений» осуществляются следующие виды контроля:

1) текущий – реализуется посредством проверки посещаемости занятий студентами, устного опроса студентов, проверки решения задач на практических занятиях, выполнения тестовых заданий, проведения самостоятельных письменных работ (в виде тестов); промежуточный контроль – реализуется посредством защиты рефератов и совместное обсуждение вопросов для семинарских занятий;

3) итоговый контроль - реализуется посредством сдачи экзамена.

## **ПРИМЕРНЫЕ ВОПРОСЫ К ЭКЗАМЕНУ ПО ДИСЦИПЛИНЕ «ПРАВОВОЕ РЕГУЛИРОВАНИЕ НАЛОГОВЫХ ОТНОШЕНИЙ»**

1. Понятие налогового права и его место в системе российского права
2. Принципы налогообложения
3. Источники налогового права. Виды источников налогового права. Нормативные правовые акты как источники налогового права.
4. Законодательство о налогах и сборах
5. Действие актов законодательства во времени, в пространстве и по кругу лиц
6. Нормативные правовые акты по вопросам налогообложения исполнительных органов власти
7. Акты Конституционного Суда РФ по вопросам налогообложения
8. Понятие и содержание отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах
9. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах
10. Налогоплательщик как участник отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах
11. Налоговый агент как участник отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах
12. Налоговые органы как участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах
13. Таможенные органы как участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах
14. Общие условия установления налогов и сборов
15. Понятие налогового контроля и его формы.
16. Компетенция государственных органов по осуществлению налогового контроля.
17. Порядок учета налогоплательщиков (постановка на учет, переучет, снятие с учета). Идентификационный номер налогоплательщика.
18. Обязанности органов, осуществляющих регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физических лиц, актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним.
19. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков.
20. Понятие и порядок представления налоговой декларации. Внесение изменений и дополнений в налоговую декларацию.
21. Понятие и виды налоговых проверок.
22. Порядок проведения камеральной налоговой проверки.
23. Участие свидетелей при проведении выездной налоговой проверки.
24. Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки.
25. Порядок проведения осмотра территории, помещения налогоплательщика, документов и предметов.
26. Порядок истребования документов. Выемка документов и предметов.
27. Порядок проведения экспертизы. Ответственность эксперта. Права налогоплательщика при проведении экспертизы.
28. Привлечение специалиста, переводчика для оказания помощи при проведении налогового контроля.
29. Порядок составления протокола при производстве действий по осуществлению налогового контроля.
30. Производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора, налоговым агентом.
31. Производство по делу о нарушениях налогового законодательства, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами.

32. Исковое заявление о взыскании налоговой санкции. Рассмотрение дел и исполнение решений о взыскании налоговой санкции.
33. Взаимодействие налоговых органов с правоохранительными органами, иными министерствами и ведомствами. Международное сотрудничество налоговых органов.
34. Право на обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц.
35. Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу. Рассмотрение жалобы вышестоящим налоговым органом или вышестоящим должностным лицом. Последствия подачи жалобы.
36. Порядок рассмотрения жалоб, поданных в суд.
37. Понятие налогового правонарушения. Признаки налогового правонарушения.
38. Нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений (глава 15 КоАП РФ).
39. Лица, подлежащие ответственности за совершение налоговых правонарушений.
40. Ответственность налоговых агентов.
41. Принципы привлечения к налоговой ответственности.
42. Обязанность платить причитающиеся суммы налогов и сборов
43. Виновность лица, привлекаемого к налоговой ответственности.
44. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.
45. Формы вины при совершении налогового правонарушения.
46. Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения.
47. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.
48. Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.
49. Налоговая санкция, ее понятие и виды.
50. Срок давности по взысканию налоговых санкций.
51. Обстоятельства, увеличивающие и уменьшающие размеры налоговых санкций.
52. Ответственность за налоговые преступления.
53. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе.
54. Нарушение сроков представления сведений об открытии и закрытии счета в банке. Состав правонарушения и ответственность.
55. Непредставление налоговой декларации. Состав правонарушения и ответственность.
56. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения. Состав правонарушения и ответственность.
57. Понятие неуплаты или неполной уплаты сумм налога, состав правонарушения и ответственность.
58. Ответственность банков за нарушение налогового законодательства.
59. Правонарушения, связанные с проведением налогового контроля.
60. Состав издержек, связанных с осуществлением налогового контроля.

## **КРИТЕРИИ ОЦЕНКИ ЗНАНИЙ СТУДЕНТОВ**

Итоговая экзаменационная оценка знаний студента оценивается по пятибалльной системе. Для студентов учитываются: выполнение самостоятельной работы, участие студента в обсуждении тем занятий, раскрытие вопросов экзаменационного билета. Если студент не выполнил самостоятельную работу. То экзаменационная оценка понижается на один балл.

Оценка «отлично» - материал усвоен в полном объеме, изложен логично, сделаны выводы, самостоятельная работа выполнена.

Оценка «хорошо» - в усвоении материала имеются некоторые пробелы, ответы на дополнительные вопросы недостаточно четкие.

Оценка «удовлетворительно» - неполные ответы на вопросы билета, затруднения с ответом на дополнительные вопросы.

Оценка «неудовлетворительно» - самостоятельная работа не выполнена, ответы не раскрывают вопросы экзаменационных билетов.

## **УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ**

а) основная литература:

1. Крохина, Ю. А. Налоговое право [Текст] : учеб.: рек. Мин. обр. РФ / Ю.А. Крохина. - 3-е изд., перераб. и доп. - М. : Юрайт-Издат, 2009. - 430 с.

2. Налоговое право России [Текст] : учеб.: рек. УМО по спец. "Юриспруденция" / отв. ред. Ю. А. Крохина. - 3-е изд., испр. и доп. - М. : Норма, 2008. - 738 с.

3. Петросян, Олег Ш. Налоговые преступления [Текст] : учеб. пособие : рек. УМО / О.Ш. Петросян, Ю.А. Артемьева. - М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2009. - 192 с.

б) дополнительная литература:

1. Борьян, Юрий Б. Налоговые правонарушения и ответственность [Текст] : выигрываем налоговые споры / Ю. Б. Борьян. - М. : Экономика, 2006. - 231 с.

2. Кашин, В. А. Налоговые соглашения России [Текст] : международное налоговое планирование для предприятий / Кашин В.А. - М. : Финансы : ЮНИТИ, 1998. - 383 с.

3. Латышев, Виктор И. Налоговые правонарушения: поиск и выявление [Текст] / В. И. Латышев. - М. : Финансы и статистика, 2006. - 96 с.

4. Лермонтов, Юрий М. Налоговые проверки: содержание и последствия [Текст] / Ю. М. Лермонтов. - М. : Финансовая газета, 2008. - 48 с.

5. Смышляева, Светлана В. Налоговые споры [Текст] : судебная практика, комментарии специалистов / С. В. Смышляева, М. В. Завязочникова. - М. : МЦФЭР, 2006. - 336 с.

Справочные издания:

1. Полный словарь терминов и нормативных понятий, используемых в деятельности ФНС России, ФТС России и Росфинмониторинга [Текст] / под ред. К. В. Седова ; -авт.-сост. А. Б. Паскачев, В. А. Кашин, Е. А. Захарова. - М. : Магистр, 2007. - 543 с.

Периодические издания:

1. Налоговый вестник
2. Российская газета
3. Российский налоговый курьер

в) программное обеспечение и Интернет-ресурсы:

№ п/п	Наименование ресурса	Краткая характеристика
1	www.consultant.ru Справочно-правовая система «Консультант»	Конституция Российской Федерации Налоговый кодекс Российской Федерации Гражданский кодекс Российской Федерации Уголовный кодекс РФ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Арбитражный процессуальный кодекс РФ О налоговых органах РФ: Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1

2	<a href="http://www.garant.ru">www.garant.ru</a> Справочно-правовая система «Гарант»	Конституция Российской Федерации Налоговый кодекс Российской Федерации Гражданский кодекс Российской Федерации Уголовный кодекс РФ Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях. Арбитражный процессуальный кодекс РФ О налоговых органах РФ: Закон РФ от 21 марта 1991 г. № 943-1
3	<a href="http://www.biblioclub.ru">www.biblioclub.ru</a> ЭБС «Университетская библиотека»	ЭБС по тематике охватывает всю область гуманитарных знаний и предназначена для обучения в высшей школе

### **МАТЕРИАЛЬНО-ТЕХНИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ**

Для проведения лекционных и практических занятий по дисциплине «Правовое регулирование налоговых отношений» необходимо обеспечение техническими средствами для представления учебной информации (мультимедиа).