

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

## **НАЛОГОВОЕ ПРАВО**

**сборник учебно-методических материалов**

для направления подготовки: 40.03.01 ЮРИСПРУДЕНЦИЯ

Направленность (профиль) образовательной программы: ЮРИСПРУДЕНЦИЯ

Благовещенск 2017 г.

*Печатается по решению  
редакционно-издательского совета  
юридического факультета  
Амурского государственного университета*

*Составитель: КАДЫХАНОВА С.А.*

НАЛОГОВОЕ ПРАВО: сборник учебно-методических материалов для направления подготовки 40.03.01 -ЮРИСПРУДЕНЦИЯ– Благовещенск: Амурский гос. ун-т, 2017.

© Амурский государственный университет, 2017

© Кафедра конституционного права, 2017

© Кадыханова С.А., составление, 2017

## Содержание

1. Методические рекомендации по изучению дисциплины «НАЛОГОВОЕ ПРАВО»
2. Краткое содержание курса лекций
3. Методические рекомендации (указания) к практическим занятиям
4. План практических занятий
5. Методические рекомендации по организации самостоятельной работы студентов
6. Нормативные правовые акты и специальная литература к отдельной теме

## **1. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИЗУЧЕНИЮ ДИСЦИПЛИНЫ «НАЛОГОВОЕ ПРАВО»**

Основными формами изучения дисциплины и проведения текущего и промежуточного контроля являются: лекции, практические занятия, решение задач, аналитическая работа с текстами нормативных правовых актов, тестирование. Итоговый контроль – экзамен

Важным условием успешного изучения дисциплины является системный подход в организации учебного процесса. При изучении дисциплины следует обращать особое внимание на освоение понятийного аппарата, а также на изучение содержания юридических норм.

С этими целями, помимо изучения лекционных материалов, необходимо использование текстов правовых актов. Для глубокого и качественного усвоения материала курса, прежде всего, рекомендуется внимательно ознакомиться с рабочей программой, тематическим планом дисциплины, планами практических занятий, заданиями для самостоятельной работы, рекомендованной литературой.

Аудиторная работа студента предполагает: во-первых, активную мыслительную деятельность во время посещения лекционных занятий, которые являются основной формой организации учебного процесса. Во-вторых, активное участие в проведении практических занятий. Аудиторная работа дополняется самостоятельной работой студентов с материалами лекций, подготовкой к практическим занятиям, выполнением заданий для самостоятельной работы по темам дисциплины.

Важной формой усвоения знаний по курсу является лекция. Работа студента над лекцией состоит из трех этапов. Первый из них подготовка к лекции, т. е. самостоятельное ознакомление с материалом следующей лекции при помощи учебника и др. источников. Подобный подход существенно облегчит восприятие материала, будет способствовать более глубокому его усвоению.

Главная стадия – это прослушивание лекции. Для того чтобы усвоить основные положения лекции, запомнить ее, необходимо конспектировать излагаемый материал. Следует помнить, что конспект – это не стенографирование лекции, а сокращенная запись главного. Подзаголовки разделов лекции, новые имена и понятия, определения и наиболее важные обобщающие выводы следует записывать полностью, иначе потом их будет трудно воспроизвести. Точно также должны быть полностью воспроизведены ссылки на правовые акты и специальную литературу. Аргументация общих юридических положений, обоснования и доказательства выводов, характеристика предметов или явлений могут быть записаны сокращенно. Важно также отчетливо представить себе и воспроизвести в записи внутреннюю связь между отдельными аргументами, чтобы вся аргументация или характеристика была записана как стройное целое. Иллюстративный материал-факт, примеры, казусы можно записывать совсем кратко. В тетради, предназначенной для конспектирования лекций, следует оставлять поля с таким расчетом, чтобы после прочтения лекционного материала можно было сделать примечания, исправления, дополнения, привести примеры.

Третий этап работы студента над лекцией это своевременная работа над конспектом, которая позволит не только исправить оплошности в записях, но и прочнее усвоить материал лекции.

## **2. КРАТКОЕ СОДЕРЖАНИЕ КУРСА ЛЕКЦИЙ**

### **Тема 1. История возникновения и развития налогообложения и налогового права.**

1. История возникновения и развития налогообложения и налогового права в зарубежных странах.
2. История возникновения и развитие налогообложения и налогового права в России

### **Тема 2. Правовые основы налоговой системы российской федерации**

1. Понятие и общая характеристика налоговой системы (системы налогов и сборов. Структура налогового законодательства РФ.
2. Понятие налоговой системы. Понятие налога и сбора. Классификация налогов и сборов.
3. Виды налогов и сборов в РФ по НК РФ.
4. Налоговые режимы.
5. Элементы налогообложения.

### **Тема 3. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования**

1. Общие положения налогового права, понятие, предмет и методы правового регулирования, налоговое право в системе Российского права.
2. Общая характеристика источников налогового права, Федеральные, акты в системе источников налогового права „акты субъектов РФ» в системе источников налогового права,
3. Нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в системе источников налогового права.

### **Тема 5. Субъекты налогового права**

1. Понятие налогоплательщиков, налоговых агентов и органов налогового контроля.
2. Налогоплательщики и налоговые агенты
3. Права налогоплательщиков. Обязанности налогоплательщиков.
4. Представители налогоплательщика.
5. Права и обязанности налоговых агентов.
6. Органы налогового контроля
7. Права налоговых органов.
8. Обязанности налоговых органов. Финансовые органы. Органы внутренних дел.

### **Тема 6. Правовой статус органов налогового контроля**

1. Система налоговых органов Российской Федерации.
2. Нормативные правовые акты регулирующие деятельность налоговых органов. Компетенция ФНС России.
3. Полномочия территориальных структур ФНС России. Какие иски вправе предъявлять налоговые органы в защиту финансовых прав государства?
4. Назовите полномочия Минфина России и ФНС России в сфере нормотворчества.
5. Какие обязанности возложены на налоговые органы?
6. Какими полномочиями обладают МВД России и следственные органы в налоговой сфере?
7. Какой орган осуществляет надзор за законностью деятельности налоговых органов? Назовите его полномочия.

## **Тема 7. Сущность налоговой обязанности**

1. Дайте характеристику налоговой обязанности в широком аспекте.
2. Дайте характеристику налоговой обязанности в узком аспекте. В чем заключается сущность налоговой обязанности?
3. Перечислите юридические факты, лежащие в основе налоговой обязанности. С какого момента возникает и при наличии каких оснований прекращается налоговая обязанность?
4. Назовите общие условия исполнения налоговой обязанности.
5. Дайте юридическую характеристику понятию «уплата налога». В чем заключается порядок принудительного взыскания налога?
6. Назовите правила бесспорного взыскания налога, погашения и взыскания налоговой недоимки.
7. Какие особенности исполнения налоговой обязанности установлены относительно ликвидируемых и реорганизуемых организаций?
8. Какие способы обеспечения исполнения налоговой обязанности вам известны? Охарактеризуйте залог имущества как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности.
9. Охарактеризуйте поручительство как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности.
10. Дайте характеристику пени и приостановления операций по счетам налогоплательщика как способу обеспечения исполнения налоговой обязанности.
11. Охарактеризуйте арест имущества как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности.

## **Тема 8. Налоговый контроль**

1. Способы обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов.
2. Налоговая декларация и другие формы налоговой отчетности.
3. Учет налогоплательщиков.
4. Понятие и формы налогового контроля. Камеральные налоговые проверки.
5. Выездные налоговые проверки. Акт налоговой проверки. Участие свидетеля.
6. Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки.
7. Осмотр территорий, помещений налогоплательщика должностными лицами налоговых органов при проведении налоговой проверки.
8. Истребование документов при проведении налоговой проверки.
9. Выемка документов и предметов при проведении налоговой проверки.
10. Экспертиза при проведении налоговой проверки.
11. Привлечение специалиста. Участие переводчика. Участие понятых.

## **Тема 9. Характеристика налоговых правонарушений**

1. Понятие налогового правонарушения. Состав налогового правонарушения.
2. Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения
3. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.
4. Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения. Обстоятельства.
5. Смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции

## **Тема 10. Налоговая ответственность**

1. Дайте понятие налоговой ответственности.
2. Какие формы реализации присущи налоговой ответственности? Дайте характеристику позитивной налоговой ответственности.
3. Назовите юридические признаки добровольной формы реализации налоговой ответственности. Охарактеризуйте негативную налоговую ответственность.
4. Назовите формы и основания негативной налоговой ответственности.
5. Дайте характеристику принципу законности. В чем проявляется содержание принципа однократности привлечения к налоговой ответственности?
6. Дайте характеристику презумпции невиновности в налоговом праве. Определите соотношение налоговой ответственности с другими видами юридической ответственности.
7. В чем проявляется сущность разграничения налоговой санкции и налоговой обязанности как принципа налоговой ответственности?
8. Дайте определение стадиям налоговой ответственности. Какие обстоятельства исключают наличие налогового правонарушения?
9. При наличии каких обстоятельств лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности?
10. При наличии каких обстоятельств лицо освобождается от налоговой ответственности?
11. Назовите и дайте характеристику обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения

## **Тема 11. Защита прав налогоплательщиков**

1. Вопросы и задания для самоконтроля
2. Назовите способы защиты прав налогоплательщиков.
3. В чем проявляется сущность президентского способа защиты прав налогоплательщиков? В чем выражается сущность административного способа защиты прав налогоплательщиков?
4. Каковы особенности судебного способа защиты прав налогоплательщиков?
5. Определите роль Конституционного Суда РФ в защите прав налогоплательщиков.
6. В чем проявляется роль прокуратуры РФ по защите прав налогоплательщиков?
7. Назовите порядок и особенности обжалования нормативных и ненормативных актов налоговых органов.

## **Тема 12 Федеральные налоги и сборы**

### **1. Налог на добавленную стоимость.**

Понятие НДС. Плательщики НДС. Освобождение от уплаты НДС. Объект налогообложения. Налоговая база. Момент определения налоговой базы. Налоговый период. Налоговый период. Налоговые ставки. Счет фактура. Порядок исчисления налога. Случаи включения НДС в стоимость товара, работ, услуг. Случаи восстановления сумм НДС. Порядок и сроки уплаты налога. Отчетность по НДС. Налоговые льготы по НДС.

### **2. Акцизы**

Понятие акциза. Налогоплательщики акциза. Перечень подакцизных товаров. Объект налогообложения. Определение налоговой базы при реализации(передаче) и получении подакцизных товаров. Определение налоговой базы при ввозе подакцизных товаров на территорию РФ и иные территории, находящиеся под ее юрисдикцией. Налоговый период. Налоговые ставки. Порядок исчисления налога. Порядок и сроки уплаты налога. Отчетность по акцизам. Налоговые льготы по акцизам.

### 3. Налог на доходы физических лиц.

Объект налогообложения. Доходы, полученные от источников в РФ. Доходы полученные от источников за пределами РФ. Налоговая база. Определение налоговой базы в зависимости от формы дохода. Налоговый период. Налоговые вычеты. Стандартные налоговые вычеты. Социальные налоговые вычеты. Имущественные налоговые вычеты. Профессиональные налоговые вычеты. Налоговые ставки. Порядок исчисления налога. Порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога налоговыми агентами. Порядок исчисления налога. Порядок и сроки уплаты налога индивидуальными предпринимателями, нотариусами, занимающимися частной практикой, адвокатами, учредившими адвокатские кабинеты, и другими лицами, занимающимися в установленном законодательством РФ порядке частной практикой порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога физическими лицами, самостоятельно исчисляющими налог. Отчетность по НДФЛ. Налоговые льготы по НДФЛ.

### 4. Налог на прибыль организаций.

Понятие налога на прибыль организаций. Налогоплательщики. Объект налогообложения. Налоговая база. Доходы. Доходы от реализации. Расходы, связанные с производством и реализацией. Материальные расходы. Методы признания доходов и расходов. Налоговые ставки. Налоговый период. Отчетный период. Порядок исчисления налога. Авансовых платежей. Отчетность и налоговые льготы по налогу на прибыль организаций.

### 5. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Плательщики сборов. Объекты обложения. Ставки сборов. Порядок исчисления сборов. Порядок и сроки уплаты сборов.

### 6. Водный налог

Понятие водного налога. Налогоплательщики. Объект налогообложения. Налоговая база и налоговый период. Налоговые ставки. Порядок исчисления, порядок и сроки уплаты налога. Отчетность и налоговые льготы.

### 7. Государственная пошлина

Понятие государственной пошлины. Плательщики государственной пошлины. Порядок и сроки уплаты. Размеры государственной пошлины. Льготы по уплате государственной пошлины.

### 8. Налог на добычу полезных ископаемых.

Понятие налога. Объект налогообложения. Налоговая база. Количество добытого полезного ископаемого. Стоимость добытого полезного ископаемого. Оценка стоимости добытых полезных ископаемых исходя из сложившихся у налогоплательщика за соответствующий налоговый период цен реализации без учета субсидий. Налоговый период. Налоговые ставки. Отчетность и льготы по налогу.

## Тема 13. Специальные налоговые режимы

1. Определите понятие специального налогового режима.
2. В чем отличие общих и специальных налоговых режимов?
3. Назовите особенности компетенции органов государственной власти Российской Федерации и субъектов РФ относительно установления и введения специальных налоговых режимов.
4. Дайте общую характеристику основных и дополнительных элементов следующих специальных налоговых режимов:
  - а) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН);
  - б) упрощенная система налогообложения;

в) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

#### **Тема 14. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации**

1. Дайте общую характеристику налогам и сборам субъектов РФ.
2. Как разграничивается компетенция органов государственной власти Российской Федерации и субъектов РФ относительно установления, введения и администрирования региональных налогов?
3. Охарактеризуйте основные и дополнительные элементы следующих налогов: Транспортный налог. Налог на игорный бизнес. Налог на имущество организаций

#### **Тема 15. Местные налоги и сборы**

1. Дайте общую характеристику местных налогов.
2. Как разграничивается компетенция органов государственной власти Российской Федерации, субъектов РФ и органов местного самоуправления относительно установления, введения и администрирования местных налогов?
3. Охарактеризуйте основные и дополнительные элементы следующих местных налогов: а) земельный налог; налог на имущество физических лиц, торговый сбор..

#### **Краткое содержание лекций к теме**

##### **Тема 1. История возникновения и развития налогообложения и налогового права.**

1. Налоги в Древней Руси
2. Налоги в средние века
3. Писцовые книги и налогообложение
4. Податная система России в 17 веке
5. Отмена крепостного права
6. Становление и выделение земельного налога
7. Теория налога в России
8. Налоги после революции
9. Натуральный налог
10. Порядок обложения крестьянских хозяйств
11. Реорганизация налогообложения сельского хозяйства
12. Налоговое право России в 20-е годы XX века
13. Налоговое право России в 20-30 годы
14. Налоговая система России в 30-40 годы
15. Особенности сельскохозяйственного налога в СССР
16. Налогообложение в России в 40-50 годы
17. Налогообложение России в 60-80 годы
18. Значение истории налогообложения России
19. Периодизация налогового права Советского Союза

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

**Налоги** (taxes, taxation) - обязательные платежи, взимаемые государством с физических и юридических лиц для финансирования государственных расходов, основной источник средств, поступающих в государственную казну. Одновременно налоги служат одним из способов регулирования экономических процессов хозяйственной жизни. Си-

стема налогов обладает разветвленной структурой, в ней представлено множество разнообразных видов и типов налогов, величина налоговых ставок устанавливается обычно в законодательном порядке.

У многих народов (например в России) до прошлого века налогообложение происходило в натуральной форме — оброк, либо в форме «трудовой повинности» — барщина.

**Барщина** - повинность, отбываемая крепостными и временно обязанными земледельцами в пользу землевладельца, в основном за предоставление в их пользование части земли последнего, заключающуюся в даровом обязательном, преимущественно сельского хозяйства.

Под словом «**оброк**» понимали в древности то, что в настоящее время разумеется под словом аренда, то есть срочное или бессрочное пользование каким-либо недвижимым имуществом, вытекающее из договора найма. Частноправовой характер оброка выступает особенно ярко в случаях отдачи «на оброк из наддачи», то есть с публичных торгов, городских торговых мест, лавок, харчевен, перевозов, кузниц, мельниц и других промышленных заведений, а также бобровых гонов, рыбных ловель, и других угодий, государством и монастырями. Уже в XVI веке бывали случаи отдачи «на оброк» (в аренду) целых деревень, с живущими в них крестьянами, причем арендатор, обязываясь уплачивать определенную сумму оброка, принимал на себя и платеж всех государственных податей и повинностей «посошному разводу». Наряду с этим уже в XV веке слово «оброк» употребляется в значении государственной подати. Весьма вероятно догадка, что такое смешение понятий произошло ввиду распространения приемов дворцового хозяйства и на чёрные волости, при отсутствии резкого различия между государственным и дворцовым управлением. Оброк являлся взамен тягла в двух случаях: 1) когда земля выходила из тягла (вследствие бегства или смерти тяглеца и т. п.) или ещё не бывала в тягле, правительство отдавало запустевшую или порожнюю землю на оброк до настоящих тяглецов; 2) когда необходимо было облегчить временно самих тяглецов или упростить их податные обязанности, оброком заменялась одна, или несколько, или все подати, входившие в состав тягла. Когда на оброк переходила целая община, то для уплаты он раскладывался, как и тягло, на доли сошного письма и таким образом совершенно утрачивал свой первоначальный характер. В сфере отношений между крестьянами и помещиками или вотчинниками оброку можно противопоставить «изделие», хотя оброк, в виде платы денежной или продуктами, постоянно встречается наряду с «изделием», то есть уплатой повинностей работами.

## РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В ДРЕВНЕЙ РУСИ

На Руси о **первых налогах**, распределявшихся на регулярной основе, упоминается в летописях. В Лаврентьевской летописи указано: "В лето 6367 и маху дань Варяги из заморья на Чюди и на Словенах, на Мери и на Всех Кривичах; а Козари имаху на Полянах, и на Северах и на Вятичах, и маху по белей Веверице от дыма". Княгиня Ольга в X в. в завоеванной земле уже устанавливает уставы и уроки, т.е. упорядочивает взимание дани-податей, а установившейся единицей обложения (дым, рало, плуг), говорящей о регулярности различных взиманий с народной массы, известные славянам задолго до Ольги, по крайней мере, в самом начале IX в., если не раньше. Собираение налогов князьями по большей части, бывали отнесены к двум временам года: к весне и зиме, когда князь и его войско отдыхали от походов. До 988 года основными видами налогов были: дани, оброки, корма. Дань собиралась двумя способами: подвластные народы привозили дань в Киев или же князья сами ездили за нею по подвластным народам. Первый способ сбора дани назывался **повозом**, второй - **полюдьем**. Полюдьё выступало как административно-финансовая поездка князя по подвластным племенам. Уплачивали дань натурой, чаще всего мехами, медом, кунами. Предметы, которые служили платой, во многом зависели от того вида хозяйственной деятельности, которой занималось то или иное племя. Налоги в виде податей поступали в казну князя главным образом от землевладельцев, собственников земли. Налоги взимались деньгами и натурой, их роли выполняли кожаные деньги, хлеб, мед, рыба. В зависимости от потребностей князя. В первую очередь обратить внимание следует не на предметы, которыми население облагалось в виде дани, а на единицы обложения. Это есть дым, или дом, рало, плуг... Все эти термины в сущности обозначают одну и ту же единицу обложения, в основе которой лежит сельское хозяйство. Основой ее является земля.

Таким образом, главным источником для уплаты налогов и сборов в древние и средние века была земля. Все основные тяжести в виде различных сборов и повинностей ложились на землю. В это время земледелие составляет главнейшее занятие большей части населения и распространяется повсюду, а вследствие этого поземельная собственность делается главным мерилom взимания податей, вся тягость налогов была носима крестьянами и городскими жителями. Все подати были двоякого рода, окладные или определенные количеством, и неокладные (дар, даровые сборы). Следует отметить, что первоначально налоги обладали следующими особенностями: устанавливались по случаю войн или походов, а также добровольно приносимые населением, в основном завоеванным. Налоги упоминаются под разными названиями, как то: дань (общее названия всех сборов),

оброк, урок. Определенного различия между денежными и натуральными продуктами уплачиваемые населением не имелось, собирались непосредственно князем или его чиновниками, или же привозились самым населением.

Впервые законодательное закрепление норм, регулирующих отношения связанные со сборами и повинностями появляется в Русской Правде. В статьях 42-43 краткой редакции Русской правды и статьях 96-97 Просторной редакции отмечаются такие подати и повинности, как корм, городовые и мостовые деньги. Корм, т.е. поставка пищевого довольствия, является одним из древнейших видов повинностей. О нем говорят уже в Русской Правде в ее древнейшей редакции. Она определяет корм чиновнику, ездившему по волостям для суда, и его лошадям. Русская правда уже переводит корм на деньги. В истории законодательного регулирования податной системы не остался бесследным период нахождения Руси под господством Золотой Орды. В ханских ярлыках 2-ой пол. XIII в. - сер. XIV в. упоминаются такие повинности русского населения в пользу Орды, как дань, запрос, дары, почестие, ямы, тамга, пошлины вообще. Часть из них выплачивалась, по видимому, в деньгах, часть представляла натуральные поборы. Первоначально сбором податей занимались сами татары через своих фискальных чиновников Баскаков. Затем функции по сбору и контролю за исполнением повинностей были переданы князьям, которым передавался Ханский Ярлык. С XIII в. в податной системе Руси большое развитие получила посошная подать.

### **РАЗВИТИЕ НАЛОГОВОГО ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА В СРЕДНИЕ ВЕКА**

Со 2-ой половины XIV в. **налоги** стали взиматься с **сохи**, ставшей главной единицей обложения. Для определения окладов податей и их раскладки использовались различные единицы обложения. Под термином **подати** имели ввиду не только денежные платежи и натуральные сборы, а также личные повинности. Раскладка податей производилась совместной деятельностью правительства и общества. Раскладка податей происходила путем **развода** и **разруба**. При этом учитывались два момента: правительственный оклад и мирская раскладка, первый включал в себя определение количества тяглых хозяйств, тягло способность плательщиков и их оклад. Второе распределение подати между плательщиками в соответствии с хозяйственным благосостоянием. Развод представлял из себя раздробление предполагаемой суммы средств, подлежащих сбору, между частями государства и группами тяглецов посошно или по вытну. Разруб представлял собой дальнейшее раздробление первоначальных окладов (мирская раскладка, размет). Царские судебники 1497 г. и 1550 г. можно определить как акты, регулирующие процедурные вопросы. Под тарханскими грамотами подразумевались жалованные грамоты, которые освобождали

не только от отдельных мелких повинностей, но и от ряда основных податей, таких как дань, ямские деньги, тамга. Как следует из исторических источников выдача тарханских не прекратилось. Важнейшим сводом законов Российского государства, регулирующих податные отношения, стало Соборное уложение 1649 года. В нем нашли отражение вопросы регулирования финансовых (налоговых) отношений, вопросы собственности, суда, оборот земли, а также было окончательно закреплено крепостное право, с отменой урочных лет.

В Соборном уложении 1649 г. была предпринята попытка расширения круга податного населения: в тех слободах живут торговые и ремесленные люди, и всякие торговые промыслы промышленяют, и лавками владеют, а государевых податей не платят и служб не служат, всех взяти за государя в тягло. Учитывая рост государственных расходов, в Соборном уложении была закреплена идея вовлечения в тягло все более широких слоев населения: иные, какие ни будь вольные люди, или чьи ни будь, а торговыми они всякими промыслами промышленяют, а ни в каком тягле они не написаны и государевых податей не платят, и служб не служат, и изделий не делают, и тех всех..." взяти в тягло, чтобы такие люди нигде в избытках не были.

## **Тема 2. Правовые основы налоговой системы Российской Федерации**

Конституционный институт общих принципов налогообложения и сборов нашел определенное отражение в ст.3 Налогового кодекса. В соответствии с Конституцией РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении Российской Федерации и ее субъектов (п. «и» ч.1 ст.72); система налогов, взимаемых в федеральный бюджет, и общие принципы налогообложения и сборов в Российской Федерации устанавливаются федеральным законом (ч.3 ст.75). Статья 5 Протокола к Федеративному договору о разграничении предметов ведения и полномочий между федеральными органами государственной власти Российской Федерации и органами власти краев, областей, городов Москвы и Санкт-Петербурга предоставляет субъектам Федерации право до принятия соответствующих федеральных законов осуществлять собственное правовое регулирование по предметам совместного ведения.

В силу ч.2 ст.76 Конституции РФ законы субъектов РФ по этому предмету совместного ведения должны приниматься в соответствии с федеральным законом об общих принципах налогообложения и сборов. Однако и при отсутствии такого закона признание за субъектами РФ права осуществлять опережающее правовое регулирование по предметам совместного ведения не давало бы им автоматически полномочий по решению в полном объеме вопросов, которые касаются данных принципов в части, имеющей универсальное значение как для законодателя в субъектах РФ, так и для федерального законодателя и в силу этого подлежащей регулированию федеральным законом. Такой вывод сле-

дует из ч.5 ст.76 Конституции РФ, согласно которой в случае противоречия между федеральным законом и законом субъекта РФ, принятыми по предмету совместного ведения, действует федеральный закон.

**Принципы** налогообложения и сборов в части, непосредственно предопределяемой положениями Конституции РФ, в соответствии с п."а" ст.71 находятся в ведении Российской Федерации. К ним относятся: обеспечение единой финансовой политики, включающей в себя и единую налоговую политику; единство налоговой системы; равное налоговое бремя и установление налоговых изъятий только на основании закона. Принцип единой финансовой политики, включая налоговую, и единство налоговой системы закреплены в ряде статей Конституции РФ, прежде всего в ее п."б" ч.1 ст.114, согласно которой Правительство РФ обеспечивает проведение единой финансовой, кредитной и денежной политики. Эти положения развивают один из основных принципов конституционного строя Российской Федерации - принцип единства экономического пространства (ч.1 ст.8 Конституции РФ), означающий в том числе, что на территории Российской Федерации не допускается установление таможенных границ, пошлин, сборов и каких-либо иных препятствий для свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств (ч.1 ст.74 Конституции), а ограничения перемещения товаров и услуг могут вводиться в соответствии с федеральным законом, если это необходимо для обеспечения безопасности, защиты жизни и здоровья людей, охраны природы и культурных ценностей (ч.2 ст.74 Конституции). Становление и развитие отечественной налоговой системы можно разделить на два: до принятия части первой НК РФ (1992-1998гг.) и после введения его в действие (с 1999г). Первый период характеризуется значительной нестабильностью и неурегулированностью налоговой системы, большим объемом подзаконных актов, регулирующих налоговые отношения, снижением всех основных социально-экономических показателей, практически постоянным ростом налоговой нагрузки, жесткой ответственностью налогоплательщиков за нарушение налогового законодательства, налоговой децентрализацией по введению большого числа региональных и местных налогов, не предусмотренных Законом РФ «Об основах налоговой системы в РФ», необоснованным созданием на территории страны регионов с льготным налогообложением, крайне низким уровнем налоговой дисциплины. В структуре налогов ведущее место занимали налоги с организаций при незначительной доли личного подоходного налога, с традиционным, исключительно фискальным преобладанием косвенных налогов над прямыми, что в условиях сложившейся социально-экономической ситуации в России свидетельствовало о пассивной роли государства в осуществлении экономических преобразований. При существенных значительных показателях косвенного налогообложения, можно с уверенностью сказать, что российская

налоговая политика 90-х годов XX века носила, прежде всего, фискальный характер. Социдательный аспект налогообложения фактически отсутствовал. Это приводило к серьезным перекосам в инвестиционной деятельности, оттоку капиталов из отраслей промышленного и сельскохозяйственного производства в сферу спекулятивных «коротких денег», в теневую экономику, создавало предпосылки для развития криминального бизнеса и массового уклонения от налогообложения. Чрезмерное многообразие подзаконных актов методико-нормативного характера буквально запутывало законопослушного налогоплательщика, а недобросовестному позволяло обнаружить «правомерную» лазейку для уклонения от уплаты налогов. С сожалением следует отметить, что становление современной российской налоговой системы сопровождалось значительным ростом числа налоговых правонарушений. Но самые кардинальные изменения в отечественной налоговой системе произошли с постепенной кодификацией налогового законодательства и с введением в действие с 1 января 1999г. части первой Налогового Кодекса Российской Федерации, регулирующего все стадии налоговых правоотношений.

### **Тема 3. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования**

**Налоги** — одно из древнейших изобретений человечества. Они появились вместе с государством и использовались им как основной источник средств для содержания органов государственной власти и материального обеспечения последними своих функций. С тех пор в мире многое изменилось, **новые черты приобрели задачи и функции** государства. Однако главное назначение налогов как источника средств, обеспечивающих функционирование государства, сохранилось, хотя их роль стала многозначной.

Ни одно государство не может нормально существовать без взимания налогов; в свою очередь **налоги — это один из признаков государства**. Тесная взаимосвязь и взаимообусловленность обязательных платежей и государства придают налогу комплексное содержание. В основе налогов лежат **экономические и юридические понятия**, соотношение которых зависит от политических процессов, происходящих в государстве. Относительно комплексной структуры термина «налог» русский экономист М. М. Алексеенко еще в XIX в. отмечал: «**С одной стороны, налог — один из элементов распределения, одна из составных частей цены, с анализа которой собственно и началась экономическая наука. С другой — установление, распределение, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства**».

**Налог как правовая категория** имеет свое определение, содержание и сущность, нормативное закрепление которых служит необходимым условием для осуществления государством и муниципальными образованияами своей финансовой деятельности.

**Налог является основной системообразующей категорией налогового права.** Именно от сущности налога, от внутреннего его содержания зависят определение **предмета налогового права**, конструирование его Общей и Особенной частей, деление на институты. Не менее важную роль выполняет категория «налог» и для уяснения места налогового права в системе финансового права Российской Федерации.

Особую **значимость юридическая характеристика налога** имеет для урегулирования конфликта между частной и публичной формами собственности.

**Точная формулировка налога способствует** определению круга прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, правильному практическому применению всего налогового законодательства.

**Дефиниция-это** (Определение какого-нибудь понятия, отражающее его существенные признаки.) **налога претерпела длительную и сложную эволюцию**, характер которой еще раз доказывает правильность вывода о неотделимости процессов развития государства и налогообложения.

В общих чертах история взглядов на понятие налога отражена в работе Э. Селигмана и Р. Стурма «Этюды по теории обложения», в которой авторы **выделили семь ступеней** понимания рассматриваемой категории.

**«Вначале господствующей является идея дара.** В Средние века индивидуум делает подарок правительству...

**На второй ступени правительство смиренно умоляло или просило народ о поддержке...**

**На третьей стадии мы встречаемся с идеей помощи, оказываемой государству...**

**На четвертой стадии проявляется идея о жертве, приносимой индивидуумом в интересах государства.** Он теперь отказывается от чего-либо в интересах общественного блага...

**На пятой стадии у плательщика развивается чувство долга, обязанности...** Лишь **на шестой стадии** встречаем идею принуждения со стороны государства...

**На седьмой, и последней, стадии мы видим идею определенной доли или определенного оклада, установленных или исчисленных правительством, вне всякой зависимости от воли плательщика.**

**На всех этапах своего развития налог определялся по разному в зависимости от различных условий:** уровня товарно-денежных отношений, господствующих в определенном государстве; воззрений научной школы, представителем которой являлся тот или иной автор; разработанных на данный период времени теорий происхождения и сущности

государства и т.д. Русским финансистам было свойственно рассматривать налоги **как «принудительные денежные взносы частных хозяйств»** (С. И. Иловайский), **«односторонние экономические пожертвования граждан или подданных»** (И. И. Янжул), **«принудительные сборы постоянного характера»** (Л. В. Ходский).

В новейшем российском налоговом законодательстве налог всегда имел определение, **однако содержание**, научная обоснованность и практическая применимость его были различными. Закон о налоговой системе не отграничивал налог от иных платежей доходной части бюджета, устанавливая, что «под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами» (ст. 2). Данное определение вносило больше путаницы, чем показывало реальную сущность налога. **Более того, нормативная дефиниция** содержала только один из признаков налога — **обязательность**, что не позволяло нормально функционировать правоприменительной деятельности.

Следует отметить, **что после принятия Закона о налоговой системе** деятельность органов государства и местного самоуправления по применению налогового законодательства характеризовалась бессистемностью. Практика разрешения налоговых споров арбитражными судами и налоговыми инспекциями долгое время не систематизировалась, поскольку была противоречивой, а в сфере административного порядка рассмотрения дел зачастую шла вразрез с нормами федерального законодательства.

В такой ситуации нельзя не отметить важную роль Конституционного Суда РФ, который первый среди правоприменительных органов предпринял попытку выработать понятие **категории «налог»**.

В своем Постановлении № 3-П Конституционный Суд РФ, исследовав порядок установления налогов, отметил, что «федеральные налоги и сборы следует считать **законно установленными, если установлены федеральным законодательным органом**, то есть федеральным законом, в предусмотренном законом порядке и введены в действие в соответствии с действующим законодательством». Решение по данному делу не содержало развернутой характеристики налогов, однако факт попытки ответа на вопрос о соответствии какого-либо платежа Конституции (в частности, п. «з» ст. 71) оказался существенным вкладом в дальнейшее развитие дефиниции налога.

Впоследствии Конституционным Судом РФ были установлены и исследованы основные характеристики налоговых платежей. Так, в Постановлении от 01.04.1997 № 6-П «По делу о соответствии Конституции Российской Федерации пунктов 8 и 9 постановления Правительства РФ от 1 апреля 1997 года № 479 "Об отмене вывозных таможенных пошлин, из-

менении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет"» Конституционный Суд РФ осуществил анализ следующих основных элементов налогового платежа: плательщики, объект; обложения, ставка и порядок ее дифференциации, включение в доход бюджета.

Большое значение для выявления юридической сущности налогов имеет Постановление № 16-П. В нем Конституционный Суд РФ указал, что, как правило, налоговые платежи при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения. Суд отметил, что сущностью налогового платежа является основанная на законе денежная форма отчуждения собственности с целью обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности.

Относительно выработки понятия налога как правовой категории правоприменительная практика Конституционного Суда РФ имела большое значение не только для защиты прав налогоплательщиков в порядке конституционного судопроизводства, но и в других государственных органах.

**В настоящее время налог имеет законодательно** установленное содержание, основанное на имеющихся достижениях правовой науки и практики и в значительной степени учитывающее взаимодействие частных и публичных имущественных интересов. Согласно ст. 8 НК под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Из данного определения выводятся следующие основные **признаки налога**.

**Обязательность.** Бесспорным отличительным признаком налогов выступает их обязательный характер, означающий юридическую обязанность перед государством. Налог **устанавливается государством в одностороннем** порядке, без заключения договора с налогоплательщиком, и взыскивается в случае уклонения от его уплаты в принудительном порядке. Уплата налогов является важнейшей обязанностью каждого гражданина. Статья 57 Конституции установила обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы. Следовательно, налогоплательщик не имеет права отказаться от выполнения налоговой обязанности.

Обязательность уплаты служит одним из главных критериев, отличающих налоги от иных видов доходов бюджетов, установленных ст. 41 БК.

Наиболее сложным и противоречивым элементом признака обязательности является форма уплаты налога. Налоговый кодекс не дает однозначного ответа на вопрос, в какой же

форме выступает налог — добровольного платежа или принудительного взыскания. Критерий обязательности не означает государственного принуждения к уплате налога.

Вместе с тем в приведенном определении налога присутствует концептуальное противоречие. Этимология термина «**платеж**» подразумевает активные волевые действия частного субъекта — плательщика, а «**взимание**» означает активные сознательные действия публичного субъекта по отношению к частному. Следовательно, определять налог, используя одновременно термин «платеж» и критерий «взимаемый», не имеет смысла, поскольку нельзя осуществить платеж и взимание одних и тех же денежных средств.

Если **частный субъект** — налогоплательщик — произвел платеж, то **публичный субъект** — государство — не имеет права взыскивать этот же налог, и наоборот, принудительное взыскание недоимки освобождает налогоплательщика от исполнения налоговой обязанности.

**Таким образом**, характерным элементом признака обязательности выступает добровольная уплата налога. Дальнейший анализ норм НК свидетельствует о подходе законодателя к пониманию налога в качестве добровольного активного действия налогоплательщика и, как следствие, к изначальной добросовестности и невиновности частного субъекта.

**Безвозвратность и индивидуальная безвозмездность.** Законно уплаченные налоговые платежи не возвращаются обратно к налогоплательщику в виде тех же денежных сумм.

Согласно действующему законодательству налоги передаются государству в собственность и юридически государство ничем не обязано конкретному гражданину за уплату налогов и не предусматривает никаких личных компенсаций налогоплательщику за перечисленные обязательные платежи. Поэтому выполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налогов не порождает у государства встречной обязанности по предоставлению конкретно определенному лицу каких-либо материальных благ или совершению в его пользу действий.

Налогоплательщик не имеет прямой личной заинтересованности в уплате налогов, поскольку, добросовестно уплатив налог, он не получает от государства дополнительных субъективных прав.

**Признак безвозвратности** свидетельствует об отсутствии эквивалентного характера в имущественных отношениях, регулируемых налоговым правом.

Налогоплательщик получает от государства публичную пользу, «общее благо», отвечающее его частным интересам.

Любой налогоплательщик является частью социума, оформленного в качестве государства. Государство, действуя в интересах всего общества, реализует различные внутренние и внешние функции: социальную, экономическую, политическую, правоохранительную, военную и т.д. Конечный результат деятельности государства распространяется на всех членов общества независимо от тех сумм налогов, которые каждый из них уплачивает. Следовательно, уплата налога дает налогоплательщику право на равный доступ к общественным благам, поскольку государство реализует публичные функции одинаково относительно всех граждан.

Во многих экономически развитых странах преобладает взгляд на налог как на социальный кредит, выдаваемый налогоплательщиком государству в форме предварительной оплаты общественных услуг, оказание которых должен обеспечить публичный субъект.

При таком подходе **финансовые отношения становятся возмездными**, а обе стороны — **частный и публичный субъекты** — несут друг перед другом имущественную (право восстановительную) ответственность за ненадлежащее выполнение своих обязанностей. **Но возмездный характер** налога может проявиться только в процессе распределения публичных денежных средств, т.е. в рамках бюджетных отношений. Налоговое право регулирует отношения по взиманию обязательных платежей, поэтому в рамках налоговых отношений всегда будет преобладать одностороннее имущественное обязательство частного субъекта перед публичным.

Познание налога не только на стадии образования государственных (муниципальных) денежных фондов, но и на стадии распределения позволяет сделать следующие **выводы**:

-налог обладает признаком индивидуальной безвозмездности, но носит общественно значимый (полезный, возмездный) характер;

-общественная возмездность наделяет налог качествами социального кредита, выдаваемого государству (муниципальному образованию) для финансового обеспечения его деятельности.

Безвозвратность как юридический признак налога следует отличать от возврата из бюджета излишне взысканных или уплаченных налогов, зачета или установления льгот. Налог характеризуется индивидуальностью, что означает возникновение налогового обязательства у конкретно определенного физического лица или организации. Действующее налоговое законодательство не допускает возможности перевода долга по налоговым платежам, уплату налогов третьими лицами и т.д. Налогоплательщик обязан только сам лично уплатить причитающиеся с него налоги, и, как следствие, только он лично может быть привлечен к налоговой ответственности.

Таким образом, для налогоплательщика уплата налога является индивидуальной юридической обязанностью, а для государства взимание налогов порождает не правовые, а политико-социальные обязательства в целом перед обществом.

**Денежный характер.** Налог взимается посредством отчуждения денежных средств, принадлежащих налогоплательщику на праве собственности, праве полного хозяйственного ведения или праве оперативного управления.

В современных условиях все налоговые платежи уплачиваются только в денежной форме. Отчуждение в пользу государства каких-либо товаров, выполнение работ или оказание услуг в счет погашения налоговой обязанности не допускается.

Налог уплачивается из денежных средств, принадлежащих налогоплательщику. Следовательно, уплата налога или обращение взыскания по налоговым недоимкам из денег, принадлежащих третьим лицам, не будет законным способом исполнения налоговой обязанности. Вместе с тем из принадлежащих налогоплательщику денежных средств может быть осуществлено принудительное взыскание налоговой недоимки независимо от того, где находятся эти средства — на банковском счете собственника или перечислены им в порядке предоплаты, переданы по кредитному договору и т.д.

Уплата налога производится в наличной или безналичной форме в валюте РФ. В исключительных случаях иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, а также в иных случаях, предусмотренных НК, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

**Публичное предназначение.** С древнейших времен налоги взимаются для финансового обеспечения деятельности государства и его органов. Взимание налогов — один из важнейших признаков государства и одновременно необходимое условие его существования. В условиях капиталистического способа производства и рыночных отношений ни одно мероприятие в государстве невозможно реализовать без материальной поддержки. Современные государства для пополнения своей казны используют и другие виды поступлений и платежей.

Налогом может признаваться только тот платеж, который полностью соответствует юридическим признакам, перечисленным в НК. Взнос, не отвечающий хотя бы одной из законодательно установленных характеристик, налогом не является и, следовательно, налоговым правом не регулируется. Анализ определения налога, закрепленного НК, свидетельствует о наличии всех необходимых юридических признаков, совпадающих с понятиями «налоги» и «сборы», установленными ст. 57 и п. «з» ст. 75 Конституции.

Юридическое восприятие налога с позиций перехода права собственности предопределяет главную цель (задачу, предназначение) налогового права — достижение и правовое регулирование баланса частных и публичных имущественных отношений.

Наличие нормативного определения налога и установление его правовых признаков необходимо всем участникам налоговых правоотношений. Используя положения ст. 8 НК, частные субъекты — налогоплательщики — имеют возможность определить юридическую природу обязательных платежей и тем самым контролировать и в случае необходимости ограничивать посягательство государства на их денежные средства. Государство получает право на законно установленных условиях получать в доход казны причитающиеся налоги, а в необходимых случаях — взыскивать их принудительно. Таким образом, регулируя отношения относительно юридической категории «налог», имеющей одинаковое содержание для всех субъектов, налоговое право устанавливает и поддерживает компромисс частных и публичных интересов.

#### **Соотношение налогов и иных обязательных платежей**

Налоги необходимо отличать от сборов, пошлин или взносов. Ранее действовавшее налоговое законодательство не проводило четкого разграничения названных понятий. Это обстоятельство затушевывало юридическую природу того или иного платежа, затрудняло его анализ и вызывало трудности в правоприменительной практике. В налоговом законодательстве зарубежных стран эти категории строго разграничиваются. Например, французское налоговое законодательство определяет, что пошлина взыскивается государством без установления определенного соотношения со стоимостью оказанных услуг. При установлении сбора фиксируется пропорция между его размером и стоимостью услуг, предоставляемых плательщику государственными органами. Немецкое налоговое законодательство определяет сбор как платеж не за оказание услуг, а за предпочтение при оказании услуг государственным органом.

Правовые режимы установления и взимания сборов, пошлин или иных обязательных взносов всегда были и остаются объектами научного изучения.

Юридическое содержание налогов и сборов не является тождественным. Одно из существенных различий между ними заключается в признаке возмездности. Налоги взимаются без предоставления налогоплательщику какого-либо встречного личного удовлетворения, т.е. носят безвозмездный характер и не обусловлены обязанностью публичного субъекта оказать плательщику услугу или какое-либо преимущество. В отличие от налогов сборы взимаются в обязательном порядке за оказание частному субъекту определенных услуг.

Несмотря на имеющиеся доктринальные разработки дефиниций «сбор» и «пошлина», Конституция оперирует только понятием «сбор». Так, в ее ст. 72 указывается на «установление общих принципов налогообложения и сборов». Очевидно, не желая допускать терминологических расхождений с текстом Конституции, законодатель дал определение государственной пошлины через категорию «сбор» (ст. 333.16). В настоящее время ст. 8 НК определяет и разграничивает понятия «налог» и «сбор», что является воспроизведением тех признаков этих категорий, которые сформировались в процессе правоприменительной деятельности, определены и разъяснены в постановлениях Конституционного Суда РФ.

Сбор это обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в интересах плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

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

К сожалению, законодательное закрепление дефиниции «сбор» не дало ответа на многие вопросы относительно отграничения налогов от иных обязательных платежей. Отсутствие четких критериев принадлежности какого-либо взноса к налогам или сборам приводит к тому, что до сих пор в российской налоговой системе присутствуют платежи, наименование которых не соответствует их правовой природе.

На данное обстоятельство справедливо обращено внимание Пленумом Высшего Арбитражного Суда РФ. В частности, в постановлении от 28.02.2001 № 5 «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» Пленум указал, что при решении вопроса о правомерности применения налоговым органом ст. 122 НК в случае неуплаты, неполной уплаты сбора судам необходимо исходить из природы каждого конкретного обязательного платежа, поименованного как «сбор». Высший Арбитражный Суд РФ обоснованно предостерегает суды от слепого доверия ко всем названиям налогов и сборов, перечисленных в налоговом законодательстве. Например, требуют тщательного правового анализа акцизы, таможенные пошлины, ряд экологических налогов. Главная причина смешения формы и содержания налоговых платежей — в несоответствии системы налогов и сборов, установленных ранее Законом о налоговой системе, и рядом основных категорий НК, прежде всего дефинициям налога и сбора, закрепленным в

ст. 8. Основным условием, сопровождающим уплату сбора, и одновременно признаком, отличающим сбор от налога, является совершение в отношении плательщика (как правило, частного субъекта) со стороны государства юридически значимых действий.

Под *юридическими значимыми действиями* следует понимать разновидность юридических фактов — закрепленные в гипотезах правовых норм конкретные жизненные обстоятельства, наступление которых влечет юридические последствия в виде возникновения, изменения или прекращения правоотношений. В соответствии со ст. 8 НК к юридически значимым действиям так-же относятся предоставление определенных прав и выдача разрешений (лицензий).

Анализ законодательства о налогах и сборах позволяет сделать вывод: предоставление определенных прав означает наделение плательщика каким-либо естественным правом, имеющим в силу закона ограниченный режим обращения.

Согласно ч. 3 ст. 55 Конституции допускается ограничение прав и свобод человека и гражданина федеральным законом в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства.

Положения названной конституционной нормы применимы и в сфере формирования государственных доходов. Государство может использовать определенные ограничения прав и свобод для пополнения финансовых ресурсов.

Следовательно, уплата сбора или пошлины всегда сопровождается определенной целью частного субъекта получить возмездную услугу от государства. Данный признак характеризует сборы и пошлины как индивидуальные платежи.

Сбор взимается, как правило, за обладание специальным правом (например, сбор за право торговли). Пошлина взимается в качестве материальной компенсации государству за пользование государственным имуществом или выполнение юридически значимых действий в пользу частного субъекта (например, принятие дела к судебному рассмотрению, регистрация актов гражданского состояния, совершение нотариальных действий).

Однако, несмотря на признак возмездное, сборы не относятся к платежам по обязательствам, вытекающим из договора. Компенсация государству части денежных затрат не придает сборам характера цены публичной услуги.

Плательщик сбора в большинстве случаев не в состоянии полностью оплатить публичные расходы на совершение юридически значимых действий, а определенная категория юридически значимых действий, совершаемых в пользу или по инициативе плательщика, вообще не может иметь стоимости — например, правосудие или нотариальные действия.

Сборы от налогов отличаются по способам нормативного правового установления. Налоги могут быть установлены только законодательством о налогах и сборах. Установление сборов допускается актами иных отраслей права. Так, ст. 11.1 Закона РФ от 01.04.1993 № 4730-1 «О Государственной границе Российской Федерации» устанавливала сбор за пограничное оформление, правомерность которого была подтверждена Конституционным Судом РФ (см. Постановление № 16-П). В настоящее время названный сбор отменен ввиду замены его государственной пошлиной, но не в силу неправомерности его установления.

Следовательно, налог и сбор имеют как общие, так и отличительные признаки. ***К общим относятся:***

- 1) обязательность уплаты налогов и сборов в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды;
- 2) адресное поступление в бюджеты или фонды, за которыми они закреплены;
- 3) изъятие на основе законодательно закрепленной формы и порядка поступления;
- 4) возможность принудительного способа изъятия;
- 5) осуществление контроля единой системой налоговых органов.

В то же время, несмотря на некоторые одинаковые признаки, налог и сбор ***четко отграничиваются друг от друга по следующим юридическим характеристикам.***

*По значению.* Налоговые платежи в современных условиях являются основным источником образования бюджетных доходов. Остальные виды обязательных платежей имеют меньшее значение.

*По цели.* Цель налогов — удовлетворение публичных потребностей государства или муниципальных образований; цель сборов — удовлетворение только определенных потребностей или затрат государственных (муниципальных) учреждений.

*По обстоятельствам.* Налоги представляют собой безусловные платежи; сборы уплачиваются в обмен на услугу, предоставляемую плательщику государственным (муниципальным) учреждением, которое реализует государственно-властные полномочия.

*По характеру обязанности.* Уплата налога является четко установленной Конституцией обязанностью плательщика; сбор характеризуется определенной добровольностью и часто не имеет государственного императива.

*По периодичности.* Сбор обычно носит разовый характер, и его уплата происходит без определенной системы; налогам свойственна определенная периодичность.

Таким образом, в отличие от налогов сборы имеют индивидуальный характер и им всегда присущи строго определенная цель и специальные интересы.

Сопоставление юридических признаков налогов и сборов, образующих налоговую систему современного российского государства, подтверждает правильность общей теории государственных доходов, выработанной еще в XIX в. известными русскими и зарубежными финансистами (И. И. Янжул, И. Х. Озеров, Д. П. Боголепов, П. М. Годме). Согласно названной теории сборы и пошлины представляют собой своеобразную форму обязательных платежей, являющуюся прообразом налога. Цивилизованному государству более приемлемо использовать налоговые методы, поскольку «в современном видении именно налог является наиболее совершенной формой пополнения государственного бюджета, обеспечивая максимальный учет имущественного положения плательщиков, способствуя соблюдению конституционных прав и формируя бюджет в основном за счет тех, кто имеет соответствующую экономическую возможность» (В. В. Томаров). Подобно тому как домены перешли в регалии, а последние — в налоги, сборы также на определенной стадии своего развития либо оформятся законодателем в качестве налогов, либо заметно сократят сферы своего применения.

### **Функции налогов**

*Роль налогов проявляется в их функциях.* Функции налогов, определяющие их сущность, являются производными от функций финансов и выполняют те же задачи, но в сравнительно более узких рамках. Функции налогов непосредственно связаны с действием налогового права, с практической реализацией его регулятивных свойств, а также его ролью и местом в правовой системе государства. В функциях налогов раскрывается их экономическая сущность, социальное назначение и историческая роль в развитии каждого государства.

Конституция закрепляет принцип законности установления налогов (ст. 57). Развивается это положение в НК, согласно которому каждый налог имеет нормативно закрепленный перечень элементов (ст. 17). Тем самым налог становится правовой категорией и приобретает свойства правовых регуляторов. Но не следует забывать, что в основе налога как правовой категории, юридического факта, на основании которого возникают правовые отношения, лежат общественные экономические отношения.

Функции налогов комплексно отражают различные формы финансово-правового воздействия на общественные отношения. Поэтому любая функция налогов является экономико-правовой категорией, т.е. опосредуется экономическими и правовыми механизмами.

В функциях налогов проявляются специфические свойства налогового права, присущие ему как подотрасли финансового права. Функции налогов разнообразны, но каждая характеризует направление необходимого воздействия налогового права, и именно такого, без которого общество на данном этапе исторического развития обойтись не может: аккумуля-

лирование денежных средств в публичную собственность, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков, регулирование экономических процессов и др.

Функции налогов не просто отражают воздействие правовых механизмов на финансовую сферу, но и активно влияют на упорядочение налоговых отношений, регулируют их, приобретая тем самым динамизм. Вместе с тем необходимым признаком функций налогов выступает стабильность, непрерывность и длительность их действия. В этом смысле функции налогов являются постоянными, что не исключает изменения правового механизма и форм их реализации в зависимости от потребностей государства.

Функции налогов выражают наиболее существенные черты правовых механизмов налогообложения и направлены на достижение конкретных задач, стоящих перед налоговым правом на данном этапе его развития. В современных условиях Российской Федерации налоговое право призвано обеспечить пополнение государственной казны, осуществляя при этом регулирование экономического развития государства.

Исторически первой, наиболее последовательно реализуемой и сегодня функцией налогов выступает *фискальная*.

Сущность ее заключается в обеспечении государства или муниципальных образований финансовыми средствами, без которых невозможна их деятельность. С момента возникновения государства на него было возложено решение множества задач, направленных на обеспечение жизнедеятельности человеческого общества. Выполнение возложенных функций всегда требовало существенных финансовых средств, аккумулировать которые в значительной степени можно было только с помощью налогообложения.

Классик экономической мысли и политики налогов А. Смит отмечал, что «при системе естественной свободы (имеется в виду ситуация, при которой государство не руководит деятельностью отдельных граждан. — Ю. К.) на всяком правительстве лежат три обязанности.

Первая, обязанность — защищать общество от-всякого насилия и нашествия со стороны других независимых обществ.

Вторая обязанность — охранять по возможности каждого члена общества от всякой несправедливости и притеснения со стороны всякого другого члена общества, то есть обязанность установить строгое правосудие. Наконец,

третья обязанность — устанавливать и содержать общественные предприятия и учреждения, устройство и содержание которых Не под силу одному или нескольким лицам». По мере развития государств менялись их типы, формы устройства и политические режимы, но неизменным оставался основной способ пополнения государственной казны — взима-

ние налогов. Формирование основной массы доходов бюджетной системы на постоянной и централизованной основе способствует развитию государства в качестве крупнейшего экономического субъекта.

В Российской Федерации налоги составляют основную долю в доходной части федерального бюджета. Статья 8 НК определяет, что налоги взимаются в целях финансового обеспечения деятельности государства или муниципальных образований. Такой подход законодателя основан на исторических российских традициях понимания сущности налога.

Так, известный исследователь налогового права А. А. Исаев отмечал, что «налоги суть обязательные денежные платежи частных хозяйств, служащие для покрытия общих расходов государства и единиц самоуправления».

Своеобразным дополнением фискальной функции налогов служит *регулирующая функция*, которая затрагивает регулирование производства или потребления определенных видов товаров, работ или услуг. Данная функция призвана способствовать решению задач налоговой политики государства через налоговый механизм. Современная налоговая система Российской Федерации отражает не только стремление государства к пополнению через налоги бюджетной системы, но и желание воздействовать на поведение частных субъектов. Поэтому отдельные налоги (или налогообложение отдельных объектов) изначально предназначались для государственного регулирования общественных отношений (например, налог на покупку иностранной валюты, налог на землю, повышенное налогообложение игорного бизнеса, производства алкогольной продукции и т.д.).

Посредством регулирующей функции налогов государство способно создавать более или менее благоприятные и конкурентоспособные условия для тех отраслей хозяйства, которые приоритетны (либо, наоборот, нежелательны) на определенном этапе развития экономики. Налоги способны влиять на доходы частных субъектов, уменьшая их посредством установления повышенных ставок либо, наоборот, увеличивая посредством применения налоговых льгот, вычетов и т.д.

Регулирующая функция налогов может оказывать влияние на развитие экономической, социальной и демографической политики государства. Будучи заинтересованной в поддержке отечественных товаропроизводителей, Российская Федерация установила повышенные таможенные пошлины на ввоз легковых иностранных автомобилей. Из общей суммы налога на доходы физических лиц исключается определенный перечень социальных вычетов, в том числе: сумма доходов, перечисленная налогоплательщиком на благотворительные цели; сумма, уплаченная налогоплательщиком за свое обучение или обуче-

ние своего ребенка в образовательных учреждениях; суммы, потраченные на лечение и приобретение медикаментов, и т.д. (ст. 219 НК).

Посредством налогообложения государство может регулировать международные интеграционные процессы, воздействуя, например, на инвестиционный климат путем установления повышенных налоговых Ставок на ввоз капитала либо, стимулируя его приток посредством освобождения от налогообложения. Для Российской Федерации важное значение имеет унификация тех налогов, сфера действия которых выходит за границы нашего государства.

Налогам присуща и *контрольная функция*, через которую государство осуществляет проверку финансово-хозяйственной деятельности физических и юридических лиц, контролирует источники их доходов и направления расходов, а также обеспечивает «прозрачность» финансовых потоков. Контрольная функция налогов является частной разновидностью охранительной функции финансового права и налогового как его подотрасли. Одна из важных задач налогового контроля — проверка точного соблюдения законодательства о налогах и сборах, своевременности и полноты выполнения финансовых обязательств перед бюджетной системой. Практическая роль налогов в осуществлении контрольной функции проявляется через деятельность налоговых органов.

Каждая функция показывает, каким образом реализуется публичное назначение налогов, но все функции налогов действуют в системном единстве. В процессе правового регулирования налоговых отношений они взаимосвязаны, взаимодействуют и нередко взаимопроникают, отражая специфику финансово-правового воздействия на налоговую сферу. В настоящее время система налогов и сборов Российской Федерации довольно обширна и в некоторой степени громоздка. Вместе с тем каждый налог индивидуален, поскольку предполагает собственную правовую конструкцию и занимает строго определенное место не только в системе налогов и сборов, но и в финансовой системе в целом.

Выяснение местоположения каждого налога в финансовой «системе координат» способствует точному установлению механизма его введения, определению уровня бюджета, в который зачисляется каждый налог, круга плательщиков и перечня объектов, с которых взимается платеж. Посредством деления на различные виды налоги объединяются в отдельные группы, позволяющие более детально определить их юридическую сущность. Точное установление вида налога способствует правильному распределению налоговой компетенции Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований. Особое значение видовые критерии налога имеют в правоприменительной практике, поскольку влияют на объем налоговой обязанности налогоплательщика.

Видовое многообразие налогов предполагает их классификацию по различным основаниям.

*1. В зависимости от плательщика:*

а) *налоги с организаций* — обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков — организаций (налог на добавленную стоимость, налог на прибыль и др.).

Необходимо помнить, что субъектами налогового права являются организации, а не юридические лица, хотя в большинстве случаев организации имеют статус юридического лица. Вместе с тем все организации относятся к плательщикам налогов (независимо от наличия статуса юридического лица), в частности филиалы и представительства;

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

в) *общие налоги* для физических лиц и организаций — обязательные платежи, уплачиваемые всеми категориями налогоплательщиков независимо от их организационно-правового статуса. Наличие общих налогов обусловлено

тем, что главным принципом их взимания является наличие какого-либо объекта в собственности лица (например, земельный налог).

*2. В зависимости от формы обложения:*

а) *прямые* (подходно-имущественные) — налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником (налог на прибыль, налог на имущество организаций, налог на имущество физических лиц и др.).

***Прямые налоги подразделяются:***

- на личные — налоги, уплачиваемые налогоплательщиком за счет и в зависимости от полученного дохода (прибыли) и учитывающие финансовую состоятельность плательщика (например, налог на доходы физических лиц, налог на прибыль (доход) организаций);

- реальные — налоги, уплачиваемые с имущества, в основе которых лежит не реальный, а предполагаемый средний доход, получение которого только ожидается. Ставки реальных налогов рассчитываются, как правило, по результатам деятельности нескольких одинаковых категорий налогоплательщиков (например, налог на вмененный доход, налог на доходы по операциям с ценными бумагами, земельный налог);

б) *косвенные (на потребление)* — налоги; взимаемые в процессе расходования материальных благ, определяемые размером потребления, включаемые в виде надбавки к цене товара и уплачиваемые потребителем (акцизы, налог на добавленную стоимость и др.).

При косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара

(работ, услуг), выступающий как бы посредником между государственной казной и потребителем товара (работ, услуг). Реальным же плательщиком налога является потребитель. Именно критерий соотношения юридического и фактического плательщика является одним из основных при разграничении налогов на прямые и косвенные.

### 3. По территориальному уровню:

**а) федеральные налоги** — устанавливаемые и вводимые в действие федеральным органом представительной власти — Государственной Думой. Перечень федеральных налогов и их ставки являются едиными на всей территории РФ и не могут быть изменены органами государственной власти

субъектов РФ или органами местного самоуправления. Согласно п. 2 ст. 12 НК федеральные налоги должны устанавливаться непосредственно НК. Таковыми согласно ст. 13 НК являются, например: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог;

**б) региональные налоги** — налоги, перечисленные НК, но вводимые в действие представительными (законодательными) органами государственной власти субъектов РФ и обязательные к уплате только на территории соответствующего субъекта РФ (например, налог на имущество организаций, транспортный налог, налог на недвижимость);

**в) местные налоги** — налоги, устанавливаемые НК, но вводимые в действие представительными органами местного самоуправления и обязательные к уплате на территории соответствующего муниципального образования

(например, земельный налог, налог на имущество физических лиц).

### 4. В зависимости от канала поступления:

а) *государственные* — налоги, полностью зачисляемые в государственные бюджеты;

б) *местные* — налоги, полностью зачисляемые в муниципальные бюджеты;

в) *пропорциональные* — налоги, распределяемые между бюджетами различных уровней по определенным квотам;

г) *внебюджетные* — налоги, поступающие в определенные внебюджетные фонды.

### 5. В зависимости от характера использования:

а) *налоги общего значения* — используемые на общие цели, без конкретизации мероприятий или затрат, на которые они расходуются. Таковыми являются большинство налогов, взимаемых в Российской Федерации;

б) *целевые* налоги — зачисляемые в целевые внебюджетные фонды или выделяемые в бюджете отдельной строкой и предназначенные для финансирования конкретно определенных мероприятий (например, земельный налог).

## 5. В зависимости от периодичности взимания:

- а) *разовые* — налоги, уплачиваемые один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий (например, налог на наследование или дарение);
- б) *регулярные* налоги — взимаемые систематически, через определенные промежутки времени и в течение всего периода владения или деятельности плательщика (налог на доходы физических лиц, налог на имущество организаций и др.).

Перечисленные критерии классификации налогов не являются исчерпывающими, но вместе с тем достаточны для юридической характеристики всех действующих ныне налогов и сборов в Российской Федерации. В научной и учебной литературе налоги группируются и иными способами, что позволяет более точно выявить сущность каждого обязательного платежа, взимаемого в обязательном порядке.

### Правовой механизм налога и его элементы

Налоговые правоотношения содержат собственную специфику, не свойственную иным правовым институтам, которая заключается в наличии особых оснований и особого механизма лишения прав собственности налогоплательщиков. Наличие механизмов, допускающих в ряде случаев внесудебное лишение (ограничение) права частной собственности, требует создания особых гарантий соблюдения прав налогоплательщиков. Подобные гарантии осуществляются за счет наличия особого механизма определения суммы, подлежащей внесению в бюджет в качестве налога.

Подобное возможно в силу наличия особой структуры налоговой обязанности, особого состава налога.

Правовой механизм налога или сбора определяется особенностями компетенции органов государственной власти управления по их установлению, изменению и отмене, также четким закреплением всех элементов, характеризующих налог как целостный совершенный механизм. Законодательные акты по отдельным налогам и сборам отличаются относительно стабильной, традиционной структурой.

В качестве ее составных частей выступают элементы **правового** механизма налога или сбора. При этом необходимо исходить из того, что регулирование правового механизма **Налогов** осуществляется путем императивного набора элементов, определяющих содержание и особенности реализации налоговой обязанности.

Налоговым кодексом закрепляются эти основания. Так, в ст. 17 определено, что налог считается установленным лишь в том случае, когда определены налогоплательщики и *элементы налогообложения*, а именно:

- объект налогообложения;
- налоговая база;

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

В необходимых случаях при установлении налога в акте законодательства о налогах и сборах могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком. В данном случае сформирован определенный алгоритм построения специальных законодательных актов, которыми регулируется уплата соответствующих налогов и сборов. Не установление или не определение законом хотя бы одного из элементов юридического состава налога будет означать отсутствие налоговой обязанности, поскольку сложный юридический состав ее возникновения не зафиксирован правовыми нормами.

Юридические элементы налога имеют унифицированную структуру, особый порядок расположения статей. Вместе с тем иногда в законе о налоге присутствует какая-либо специальная норма (бюджетное возмещение, особый порядок и перечень вычетов, льготы и т.д.), которую невозможно применить по другим налогам.

Система правового механизма налога состоит из обязательных и факультативных элементов.

***Обязательные элементы включают две группы.***

1. ***Основные элементы*** определяют фундаментальные, сущностные характеристики налога, которые формируют основное представление о содержании налогового механизма.

Отсутствие какого-либо из основных элементов правового механизма налога не позволяет однозначно определить тип этого платежа и делает налоговый механизм неопределенным.

***К основным элементам правового механизма налога*** и сбора относятся:

- объект налогообложения;
- ставка налога или сбора.

2. ***Дополнительные элементы*** правового механизма налога детализируют специфику конкретного платежа, создают завершенную и полную систему налогового механизма.

Следует учитывать, что дополнительные элементы так же обязательны, как и основные, и не имеют факультативного характера.

Цельный правовой механизм налога возможен только как совокупность основных и дополнительных элементов, и отсутствие хотя бы одного из дополнительных элементов не позволит законодательно закрепить отдельный налог или сбор. Совокупность дополнительных элементов правового механизма налога достаточно многообразна (в зависимости

от степени детализации налогового механизма). *Однако эта совокупность состоит из двух подгрупп:*

- а) дополнительные элементы правового механизма налога, *детализирующие* основные или связанные с ними (предмет, база, единица налогообложения — категории, прямо зависящие от объекта налогообложения);
- б) дополнительные элементы правового механизма налога, имеющие *самостоятельное* значение (налоговые льготы, методы, сроки и способы уплаты налога; бюджет или фонд, куда поступают налоговые платежи).

*Таким образом, к дополнительным элементам правового механизма налога относятся:*

- налоговые льготы;
- предмет, база, единица налогообложения;
- источник уплаты налога;
- методы, сроки и способы уплаты налога;
- особенности налогового режима;
- бюджет или фонд поступления налога (сбора);
- особенности налоговой отчетности.

Как основные, так и дополнительные элементы носят обязательный характер, без которого невозможно закрепление соответствующего налогового механизма. Дополнительность элемента подчеркивает не его не обязательность, особенности регулирования

Один из основных элементов правового механизма налога — *объект налогообложения*. Объектом налогообложения **Может** выступать имущество, прибыль, доход, стоимость товаров (выполненных работ, оказанных **услуг**) либо иное экономическое основание, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Однако НК прямо не устанавливает, что каждый объект налогообложения может облагаться только одним налогом.

Объект налогообложения должен присутствовать у собственника или лица, уплачивающего соответствующий налог. Налоговым кодексом обязательно должны быть установлены конкретные формы юридической связи между объектом налогообложения и лицом, обязанным уплачивать причитающиеся с этого объекта налоги. Например, лицо может получать заработную плату и, следовательно, уплачивать с ее размера налог на доходы

физических лиц; банк может осуществлять операции с векселями или облигациями и уплачивать налог на операции с ценными бумагами.

Наличие у лица какого-либо объекта налогообложения означает возникновение налоговой обязанности.

**Налоговая база** — это стоимостная или физическая характеристика объекта налогообложения. Налоговая база исчисляется налогоплательщиками самостоятельно на основе данных бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению или связанных с ним.

**Налоговый период** — календарный год или иной период времени, применяемый к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Относительно некоторых налогов налоговый период может состоять из нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи. Продолжительность (момент начала и момент окончания) каждого налогового периода устанавливается законодательством о налогах и сборах применительно к каждому отдельному налогу.

**Налоговой ставкой** принято считать величину налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. При ее установлении законодатель обязан соблюдать принципы экономической обоснованности налога и фактической способности субъектов к уплате этого налога (ст. 3 НК).

Выделяются ставки твердые и процентные (квоты).

Твердые ставки устанавливаются в абсолютной сумме на единицу обложения.

**Порядок исчисления налога** представляет собой процессуальное действие, согласно которому налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период. Сумма налога исчисляется на основе налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. В некоторых случаях, прямо предусмотренных налоговым законодательством, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента.

**Порядок и сроки уплаты налога** устанавливаются в соответствии с нормами НК применительно к каждому налогу. По общему правилу уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога в наличной или безналичной денежной форме. Относительно федеральных налогов и сборов порядок уплаты определяется НК. В практике налоговой деятельности применяются три способа уплаты налогов: кадастровый, у источника, по декларации.

**Кадастровый способ** носит исторический характер и применяется при слабом развитии правового механизма налогового регулирования. При этом способе устанавливается средняя доходность объекта обложения по внешним

Признакам. Существуют поземельный, подомовой, промысловый и другие кадастры. Для уплаты таких налогов устанавливаются фиксированные сроки взносов.

**Второй способ** — у источника — означает уплату налога Для получения налогоплательщиком дохода. Таким способом уплачивается налог на доходы физических лиц, исчисляемый и удерживаемый бухгалтерией того юридического лица которое выплачивает доход налогоплательщику. Это **обычное** автоматическое удержание, осуществляемое безналичным способом. Способ уплаты налога *по декларации* предполагает **переселение** налога после получения дохода владельцем. Дополнительным элементом правового механизма налога являются *налоговые льготы*. Льготами по налогам и сборам признаются определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков.

Налоговые льготы могут устанавливаться только законодательством о налогах и сборах, поэтому нормы иных «неналоговых» законов, предоставляющие какие-либо налоговые преимущества отдельным субъектам, не имеют юридической силы и, следовательно, применению не подлежат.

Одним из критериев установления налоговых льгот выступает исключение индивидуального характера, т.е. отсутствие отдельного порядка или отдельных условий налогообложения конкретно определенного одного лица или организации.

В практике налогообложения возможно применение следующих налоговых льгот: изъятия, скидки, налоговые кредиты.

*Изъятия* — это выведение из-под налогообложения отдельных объектов. *Скидки* — это льготы, направленные на сокращение налоговой базы.

Под *налоговым кредитом* понимают льготы, направленные на уменьшение налоговой ставки. Налоговый кредит можно подразделить на следующие виды: снижение ставки налога, отсрочка или рассрочка уплаты налога, возврат ранее уплаченного налога, зачет ранее уплаченного налога, замена уплаты налога натуральным исполнением.

Пункт 2 ст. 56 НК закрепляет тот факт, что налоговые льготы являются правом, а не обязанностью налогоплательщика. Это означает, что в ряде случаев налогоплательщик вправе отказаться от использования налоговых льгот на законном основании, равно как и приостановить их использование на один или несколько налоговых периодов.

Однако слабо проработанный законодательством механизм переноса льгот на будущие налоговые периоды не позволяет в полной мере использовать налоговые льготы в качестве действенного правового регулятора общественных отношений.

Иначе обстоит дело с факультативными элементами.

Таким образом, правовой механизм налога и его элементы, зафиксированные ст. 17 НК, отражают конституционный принцип уплаты законно установленных налогов (ст. 57 Конституции

#### **Тема 4. Источники налогового права**

**Источники (формы) налогового права** - это официально определенные внешние формы, в которых содержатся нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения, то есть формы внешнего содержания налогового права. Иерархически выстроенная по юридической силе актов, составляющих источники налогового права, система таких источников выглядит так:

1. Конституция Российской Федерации.
2. Специальное налоговое законодательство (в НК РФ оно именуется законодательством о налогах и сборах), которое, в свою очередь, включает в себя следующие элементы:
  - а) **федеральное законодательство о налогах и сборах (или законодательство о налогах и сборах Российской Федерации), которое составляют:**
    - Налоговый кодекс Российской Федерации;
    - иные федеральные законы о налогах и сборах;
  - б) **региональное законодательство о налогах и сборах:**
    - законы субъектов Российской Федерации;
    - иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами субъектов РФ;
  - в) **нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.**
3. Общее налоговое законодательство (иные федеральные законы, содержащие нормы налогового права);
4. Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами:
  - а) акты органов общей компетенции:
    - указы Президента Российской Федерации;
    - постановления Правительства Российской Федерации;
    - подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с законодательством о налогах и сборах, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ;
    - подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением, принятые исполнительными органами местного самоуправления;

б) акты органов специальной компетенции:

-ведомственные подзаконные нормативные правовые акты органов специальной компетенции по вопросам, связанным с налогообложением, издание которых прямо предусмотрено Налоговым кодексом РФ.

5. Решения Конституционного Суда РФ.

6. Нормы международного права и международные договоры Российской Федерации.

Рассмотрим источники налогового права.

Конституция Российской Федерации. Отдельные положения Основного закона непосредственно содержат налогово-правовые нормы, другие имеют большое значение при установлении общих принципов налогообложения, введении налогов и сборов, формировании налоговой политики Российской Федерации, определяют магистральные направления совершенствования и развития налогового права и в целом образуют конституционные основы налогообложения.

Например, **ст.57 Конституции** определяет: "каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы". На основании этой нормы в 1996 г. Конституционный Суд РФ в одном из своих постановлений отметил, что "установить налог или сбор можно только законом. Налоги, взимаемые не на основе закона, не могут считаться "законно установленными".

К важным нормам Конституции Российской Федерации в области налогового права прежде всего следует отнести положения статей 8, 15, 34, 35, 46, 57, 71 (п."е", "ж", "з", "к"), 72, 74, 75, 76, 90, 104, 106, 114 (ч.3).

**Специальное налоговое законодательство (специальное законодательство о налогах и сборах) включает в себя:**

-федеральное законодательство о налогах и сборах (Налоговый кодекс Российской Федерации и иные федеральные законы о налогах и сборах);

-региональное законодательство о налогах и сборах (законы субъектов РФ и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными (представительными) органами субъектов Федерации);

-местные акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления.

**Остановимся на каждой из названных групп.**

Федеральное законодательство о налогах и сборах, или, как оно именуется в Налоговом кодексе, законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, состоит из:

-Налогового кодекса Российской Федерации;

-принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах.

***К иным федеральным законам, составляющим вместе с НК федеральное законодательство о налогах и сборах, относятся:***

-федеральные законы о налогах и сборах, принятые до введения в действие Налогового кодекса Российской Федерации, действующие в настоящее время в части, не противоречащей Налоговому кодексу;

-федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.

***Региональное законодательство о налогах и сборах*** состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов Федерации, принятых в соответствии с НК РФ. К таким региональным законам в первую очередь относятся законы, вводящие на территории этих субъектов установленные федеральным законодательством о налогах и сборах региональные налоги или сборы.

***Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации.*** К таким местным актам относятся, например, акты представительных органов местного самоуправления (парламентов, законодательных собраний, советов депутатов и т.д.), вводящие на территории соответствующих муниципальных образований установленные федеральным законодательством о налогах и сборах местные налоги или сборы.

***О*** ***общее налоговое законодательство включает в себя иные федеральные законы, не входящие в объем понятия "законодательство о налогах и сборах" (синоним - "специальное налоговое законодательство") и содержащие нормы налогового права.***

*Рассматриваемую группу источников налогового права составляют федеральные законы, направленные в первую очередь на регулирование не налоговых, а иных правоотношений, но содержащие отдельные положения о налогообложении.*

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

Так как после принятия Конституции РФ подзаконные **акты не включаются** в объем понятия "законодательство", Налоговый кодекс Российской Федерации также не включает подзаконные нормативные акты в состав законодательства о налогах и сборах (ст.40).

**Подзаконные нормативные правовые акты, содержащие нормы налогового права, в свою очередь подразделяются на две группы:** акты органов общей компетенции и акты органов специальной компетенции.

**К актам органов общей компетенции относятся:**

а) указы Президента РФ, которые не должны противоречить Конституции РФ и налоговому законодательству и имеют приоритетное значение по отношению к другим подзаконным актам. Указы могут приниматься по любому вопросу, входящему в компетенцию Президента (ст.90 Конституции РФ), в том числе по вопросам, составляющим предмет налогового права, кроме случаев, когда этот вопрос в соответствии с Налоговым кодексом РФ может быть урегулирован только законом.

б) постановления Правительства РФ. В соответствии с п."б" ч.1 ст.114 Конституции Правительство РФ обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой и налоговой политики. Постановления Правительства принимаются на основании и во исполнение нормативных правовых актов, имеющих высшую по сравнению с ними юридическую силу.

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

-ставки федеральных налогов, в случаях, указанных в Налоговом кодексе РФ, в порядке и в пределах, определенных Налоговым кодексом (п.1 ст.53 НК РФ);

-порядок списания безнадежных недоимок по федеральным налогам и сборам (п.1 ст.59 НК РФ);

-перечень отраслей и видов деятельности, имеющих сезонный характер (п.2 ст.64 НК РФ);

***Статья 64. Порядок и условия предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора***

-порядок ведения Единого государственного реестра налогоплательщиков (п.8 ст.84 НК РФ); *Статья 84. Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Идентификационный номер налогоплательщика*

-порядок и размеры выплат, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым (п.4 ст.131 НК РФ). *Статья 131. Выплата сумм, причитающихся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым*

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

тельной власти регионов в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях также издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п.1 ст.4 НК РФ).

г) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые исполнительными органами местного самоуправления. В соответствии с п.1 ст.4 НК РФ исполнительные органы местного самоуправления в предусмотренных законодательством о налогах и сборах случаях также издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, которые не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах.

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

**Органами специальной компетенции являются:**

Министерство Российской Федерации по налогам и сборам;

Министерство финансов Российской Федерации;

Органы государственных внебюджетных фондов и другие органы государственной власти.

Например, в соответствии с положениями НК ведомственными нормативными правовыми актами Министерства Российской Федерации по налогам и сборам утверждаются:

форма требования об уплате налога (п.5 ст.69 НК РФ);

форма налоговых уведомлений (ст.52 НК);

формы налоговых деклараций и инструкции по их заполнению, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах, формы расчетов по налогам и сборам (п.3 ст.31; п.3 ст.80 НК);

особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков и особенности учета иностранных организаций (п.1 ст.83; п.1 ст.84 НК);

форма заявления и свидетельства о постановке налогоплательщика на учет, порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика (ст.84 НК);

формы извещения и специальной декларации, предусмотренные процедурой контроля за расходами физических лиц (ст.86.1, 86.3 НК);

форма решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки (ст.89 НК);

форма и требования к составлению акта налоговой проверки (п.3 ст.100 НК);

форма акта, составленного должностным лицом налогового органа при обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении законодательства о налогах и сборах лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, и требования к его составлению (п.3 ст.101.1 НК РФ).

Кроме того, Минфином и Министерством по налогам и сборам совместно издаются: инструкции по заполнению налоговых деклараций по федеральным, региональным и местным налогам (п.7 ст.80 НК РФ);

ведомственные акты, определяющие порядок учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуальными предпринимателями (п.2 ст.54 НК РФ).

Решения Конституционного Суда РФ. По-прежнему остается дискуссионным важный вопрос: является ли источником права судебная и арбитражная практика, в частности акты правосудия Верховного Суда РФ?

Вопрос об отнесении к источникам права решений Конституционного Суда РФ практически решен. Как известно, Конституционный Суд занимается толкованием Основного закона, т.е. разъясняет смысл интерпретируемых норм. Результатом такого толкования становится правовая позиция КС, т.е. прецедент толкования конституционной нормы, выраженный в мотивировочной части постановления КС РФ; он имеет письменную форму и обладает нормативным значением.

В отношении же судебной и арбитражной практики в целом необходимо отметить, что, хотя вопрос о судебной практике как источнике права остается дискуссионным, нельзя не признать, что акты правосудия (решения Верховного Суда Российской Федерации) оказывают существенное влияние на применение налогового законодательства.

Нормы международного права и международные договоры Российской Федерации. Положениями ч.4 ст.15 Конституции предусмотрено, что "общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы". Следовательно, в отечественную правовую систему введено две категории международно-правовых норм. Причем, согласно Конституции, если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, применяются правила международного договора. Под общепризнанными принципами и нормами международного права следует понимать нормы, содержащие основополагающие принципы международного права, и общие принци-

пы права, признанные цивилизованными нациями. Вторую категорию составляют нормы, содержащиеся в международных договорах России.

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

***Выделяют две группы международных актов, являющихся источниками налогового права России:***

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

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

### **Тема 5. Субъекты налогового права**

Общественные отношения, преимущественно образующие предмет налогового права, складываются относительно перехода права собственности на денежные средства.

Большинство названных отношений направлены на достижение баланса частных и публичных интересов, поэтому и понятие субъекта налогового права — носителя интереса — является ключевым.

Точное определение *субъекта налогового права имеет и практическое значение, поскольку позволяет выявить круг лиц, вступающих в налоговые отношения и действия которых влекут юридически значимые последствия.* Наличие критериев, позволяющих относить какое-либо физическое или юридическое лицо к субъектам налогового права, дает возможность установить, какие лица и их действия подпадают под юрисдикцию законодательства о налогах и сборах. Только субъекты налогового права могут иметь права и нести

обязанности, предусмотренные НК и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами.

Государство, регулируя с помощью норм права отношения, складывающиеся в сфере налогообложения, определяет круг субъектов налогового права. *Законодательство о налогах и сборах не содержит исчерпывающего перечня лиц, вступающих в налоговые отношения, однако субъектов налогового права возможно классифицировать по следующим основаниям.*

**1. По способу нормативной определенности:**

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

**2. По характеру фискального интереса:**

- а) частные субъекты;
- б) публичные субъекты.

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

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

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

*налогоплательщики и плательщики сборов* — организации и физические лица;

*налоговые агенты* — организации и физические лица;

*налоговые органы* — ФНС России, подведомственная Минфину России, и ее территориальные подразделения;

*таможенные органы* — ФТС России и ее территории подразделения;

Правовой статус участников налоговых отношений, перечисленных в ст. 9 НК, регулируется всей совокупностью нормативных правовых актов о налогах и сборах, включая региональное налоговое законодательство и правовые акты органов местного самоуправления.

*Налоговый кодекс наделяет статусом участников налоговых отношений только две категории субъектов: налогоплательщиков и плательщиков сборов (частные субъекты); государство в лице органов, представляющих и реализующих его имущественные интересы (публичные субъекты).*

Названные виды субъектов представляют разные стороны налоговых правоотношений, имеющих противоположные фискальные интересы.

Вместе с тем наличие непосредственного имущественного интереса относительно вступления в налоговые отношения позволяет объединить частных и публичных субъектов в одну группу — *субъекты, имеющие непосредственный собственный имущественный интерес в налоговых отношениях.*

Названная группа субъектов обладает атрибутивным (обязательным) характером, поскольку их наличие является обязательным условием возникновения налоговых правоотношений.

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

К числу подобных субъектов относятся эксперты, свидетели, специалисты, понятые и переводчики, принимающие участие в процессе налоговой проверки (ст. 90, 95—98 НК). Налоговые отношения, складывающиеся по поводу учета, налогоплательщиков, требуют присутствия регистрационных органов, выполняющих определенные функции (ст. 85, 86 НК). Отношения, возникающие относительно расчетных операций по перечислению налогов и сборов, реализуются посредством участия банков (ст. 60 НК). *Налогоплательщик имеет право вступать в налоговые отношения через законного или уполномоченного представителя (ст. 27, 29 НК).*

Правовой статус названных субъектов имеет две особенности:

**во-первых**, факультативный (вспомогательный) характер, поскольку они помогают реализовывать налогоплательщикам или государству фискальные права или выполнять обязанности;

**во-вторых**, отсутствие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях. Следовательно, к субъектам налогового права относятся физические лица и организации, прямо не обозначенные в ст. 9 НК, но являющиеся таковыми в силу наличия прав и обя-

занностей в налоговых отношениях. Данную группу составляют субъекты, *не имеющие собственного имущественного интереса в налоговых отношениях.*

*Субъекты налогового права имеют определенные права и несут обязанности, выполнение и соблюдение которых гарантирует нормальное функционирование отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.*

***Необходимо различать понятия «субъект налогового права» и «субъект (участник) налогового правоотношения».***

***Субъектом налогового права*** является лицо, наделенное правосубъектностью, т.е. признаваемой налоговым законодательством способностью быть участником конкретных налоговых правоотношений. Понятие «налоговая правосубъектность» включает в себя понятия «налоговая правоспособность» и «налоговая дееспособность».

***Налоговая правоспособность*** — это способность иметь налоговые права и обязанности, предусмотренные в законе.

***Налоговая дееспособность*** — способность субъекта самостоятельно либо через представителей приобретать, осуществлять, изменять и прекращать налоговые права и обязанности, а также отвечать за их неисполнение и неправомерную реализацию.

Налоговая правосубъектность, таким образом, выступает своеобразным правовым средством включения субъектов налоговых отношений в сферу правового регулирования законодательства о налогах и сборах.

***Субъектом налогового правоотношения*** является индивидуально определенный реальный участник конкретного правоотношения.

Вступая в конкретные налоговые правоотношения, субъект налогового права приобретает новые свойства, становясь субъектом (участником) финансового правоотношения, но не теряет при этом качеств, которыми он обладал до вступления в них. Следовательно, **понятие «субъект налогового права» по своему объему шире, чем понятие «субъект (участник) налогового правоотношения».** Статус субъекта (участника) налогового правоотношения содержит в себе определенную правовую характеристику, состояние относительно права. Переход (трансформация) субъекта права в субъект правоотношения связан с процессом превращения возможности в действительность, показывает диалектическую природу названных понятий и отражает материальные и процессуальные аспекты установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального обра-

зования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

*Субъект налогового права становится участником налогового правоотношения посредством воплощения предписаний налогово-правовых норм в жизнь, т.е. путем **правореализации**.*

*Правореализация* — это практическое претворение налогово-правовых норм в правомерных действиях (бездействиях) участников налоговых правоотношений. Участники конкретных налоговых правоотношений действуют в строгом соответствии с законодательством о налогах и сборах, выполняют его требования и в конечном итоге создают рамки (границы) поведения, которые, по мнению государства, наилучшим образом будут отвечать целям и задачам налогообложения.

*Реализация норм налогового права в правомерном поведении участников* налоговых правоотношений осуществляется в четырех формах:

соблюдении, использовании, исполнении и правоприменении.

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

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

*Исполнение* — совершение действий в пользу управомоченного лица. Специфика данной формы реализации на-права состоит в том, что субъект совершает действия, прямо предусмотренные нормой законодательства

о налогах и сборах либо вытекающие из публичного договора, заключенного этим участником с другим субъектом.

Например, уплата законно установленных налогов и сборов представляет собой исполнение обязанности, предусмотренной ст. 57 Конституции.

*Правоприменение* осуществляется компетентными органами государства или местного самоуправления и выражается в виде специального решения, устанавливающего на основе налогово-правовых норм права и обязанности участников конкретных правоотношений. Необходимость такой формы реализации налогового права обусловлена тем, что государство и органы местного самоуправления не остаются безучастными к процессам установления, введения и взимания налогов в доход государства (муниципального образования),

осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а играют ведущую роль в определении круга и статуса субъектов налогового права.

*Налоговое законодательство распространяет сферу своего применения не на граждан, а на резидентов данной страны* (т.е. лиц, постоянно пребывающих или проживающих в данной стране). *Любые внутренние налоговые нормы имеют уже международный характер*: они охватывают граждан и организации других стран, которые находятся на территории данной страны или осуществляют там определенные виды деятельности.

*Для попадания под юрисдикцию налогового законодательства определенной страны при определении корпорационного налога для юридического лица необходимы два условия.*

*Первое* — это осуществление коммерческой деятельности в данной стране (т.е. деятельности, ориентированной на получение прибыли) и

*второе* — наличие юридического лица.

Кроме условий ориентации на извлечение прибыли и наличия юридического лица при обложении корпорационным налогом, важное значение имеет определение «привязки» налогоплательщика к национальной налоговой компетенции того или иного государства. Этот вопрос решается, как правило, на основе использования *двух критериев*: резидентства и территориальности.

*Критерий резидентства* предусматривает, что все резиденты данной страны подлежат в ней налогообложению в отношении абсолютно всех своих доходов, извлекаемых как на территории этой страны, так и за ее пределами (так называемая неограниченная налоговая ответственность), а нерезиденты — только в отношении доходов, получаемых источников в этой стране (ограниченная налоговая ответственность).

*Критерий территориальности* напротив, устанавливает, что налогообложению в данной стране подлежат доходы, извлекаемые только на ее территории; соответственно, любые доходы, получаемые или извлекаемые за рубежом, освобождаются от налогов в этой стране.

*Первый критерий принимает во внимание исключительно характер пребывания (проживания) налогоплательщика на национальной территории, второй основывается на национальной принадлежности источника дохода.*

Любой из этих критериев при условии его однообразного применения исключал бы всякую возможность международного двойного обложения, т.е. обложения одного и того же объекта (дохода, имущества, сделки и т.д.) в один и тот же период времени аналогичными видами налогов в двух или более странах.

Однако вопрос о том, достигается ли устранение двойного обложения путем применения первого или второго критерия, вовсе не безразличен с точки зрения национальных интересов каждой отдельной страны. Так, для стран, граждане и компании которых получают значительные суммы доходов от их зарубежной деятельности и от капиталов, помещенных за рубежом, желательнее разграничение налоговых юрисдикций в международном масштабе на основе критерия резидентства, а для стран, в экономике которых значительное место занимают иностранные капиталы, особый интерес приобретает использование критерия территориальности. Поэтому развитые страны предпочитают основывать свои налоговые отношения с другими странами на основе принципа резидентства, а развивающиеся страны защищают свое право обложения иностранных компаний и частных лиц на основе критерия территориальности.

До настоящего времени между странами существуют значительные различия в правилах определения резидентства в отношении некоторых компаний. На практике эти разногласия устраняются благодаря существующим между странами двусторонним соглашениям, в соответствии с которыми решающим и окончательным критерием обычно является место расположения «центра фактического руководства».

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

*Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых НК возложена обязанность уплачивать соответствующие налоги или сборы.*

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

поводу установления, введения или взимания налогов, осуществления налогового контроля или привлечения к налоговой ответственности.

Реальная обязанность налогоплательщика уплачивать какой-либо налог возлагается на физическое лицо либо организацию с момента возникновения обстоятельств, установленных законодательством о налогах и сборах и предусматривающих уплату данного налога. Возникновение обстоятельств, влекущих уплату суммы налога или сбора, служит юридическим фактом, на основании которого субъект налогового права приобретает статус участника налоговых правоотношений. Конкретный перечень субъектов, обязанных производить платежи в доход государства, устанавливается частью второй НК или иным федеральным законодательством отдельно по каждому налогу или сбору.

***Налогоплательщики в качестве субъектов налогового права подразделяются на две группы:***

- 1) организации;
- 2) физические лица.

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

- 1) российские организации — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ;
- 2) иностранные организации — иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории РФ.

К числу налогоплательщиков — организаций относятся филиалы и иные обособленные подразделения иностранных организаций, расположенные на территории РФ, при условии, что налоговым законодательством на них возложена обязанность уплачивать конкретные налоги.

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

***Среди налогоплательщиков-организаций выделяется особый субъект — консолидированная группа налогоплательщиков.*** Это добровольное объединение плательщиков налога на прибыль на основе договора в целях исчисления и уплаты данного налога с уче-

том совокупного финансового результата их хозяйственной деятельности. Правовой статус КГН регулируется ст. 25.1, 25.2 НК.

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

**Среди налогоплательщиков — физических лиц выделяются особые категории субъектов — индивидуальные предприниматели и налоговые резиденты РФ.**

*Индивидуальными предпринимателями* являются физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. К числу индивидуальных предпринимателей НК также относит *частных нотариусов, частных охранников и частных детективов*. Индивидуальные предприниматели приобретают правовой статус налогоплательщика независимо от наличия гражданско-правового статуса предпринимателя. Так, п. 2 ст. 11 НК указывает, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства, при исполнении налоговых обязанностей не вправе ссылаться на то, что **они не являются индивидуальными предпринимателями**.

*Налоговыми резидентами РФ* признаются физические лица, фактически находящиеся на территории РФ не менее 183 дней в течение следующих 12 подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного ("менее шести месяцев) лечения или обучения.

Независимо от фактического времени нахождения в Российской Федерации налоговыми резидентами РФ признаются российские военнослужащие, проходящие службу за границей, а также сотрудники органов государственной власти и органов местного самоуправления, командированные на работу за пределы Российской Федерации. Основой правового статуса налогоплательщика является налоговая правосубъектность, т.е. предусмотренная нормами права возможность или способность быть субъектом налогового права. *Налоговая правосубъектность, как уже было отмечено ранее, состоит из правоспособности и дееспособности*.

*Налоговая правоспособность* — это предусмотренная нормами налогового права возможность иметь права и нести обязанности по поводу объектов налоговых правоотношений. Она представляет собой юридическую характеристику лица и предоставляет ему возмож-

ность быть участником налоговых правоотношений. Содержанием налоговой правоспособности является совокупность установленных действующим законодательством прав и обязанностей.

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

*Налогоплательщик* — это особый (специальный) правовой статус лица, на которое в соответствии с законом возложена обязанность уплачивать налоги и (или) сборы.

*Обязательными элементами правового статуса* налогоплательщика выступают общие, одинаковые для физических лиц и организаций права и обязанности, зафиксированные нормами налогового права, а также ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Перечень прав и обязанностей российских налогоплательщиков и плательщиков сборов содержится в ст. 21—24 НК, что отражает позицию физического лица или организации относительно государства. Практическая реализация правового статуса налогоплательщика происходит в процессе вступления организации или физического лица в различные правоотношения.

Среди *прав налогоплательщиков*, установленных НК, особо следует отметить право получать от налоговых органов письменные разъяснения и пояснения по вопросам применения налогового законодательства, а также нормативных документов о налогах и сборах. Налогоплательщики также имеют право получать от налоговых органов по месту своего учета бесплатную информацию о действующих обязательных платежах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, правах и обязанностях налоговых органов и их должностных лиц.

В ходе осуществления налоговыми органами камеральных и выездных проверок налогоплательщик имеет существенные полномочия по защите своих прав и законных интересов: представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам налоговых проверок; присутствовать при проведении выездной налоговой проверки; получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требований об уплате налога.

*Одним из существенных полномочий налогоплательщика является право обжаловать акты налоговых органов, а также действия или бездействие их должностных лиц.*

*Жалобы подаются в вышестоящий налоговый орган или в суд.* Способ защиты своих нарушенных прав и законных интересов налогоплательщик определяет самостоятельно, причем обращение в один орган не исключает возможности подачи жалобы и в другой.

*Юридические лица и граждане предприниматели подают заявление в арбитражный суд, физические лица (кроме индивидуальных предпринимателей) — в суд общей юрисдикции.*

Впервые в российском законодательстве появилось право налогоплательщиков требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков, не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК и другим федеральным законам, а также требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения **налоговой тайны**.

Весьма значимым в условиях становления демократических отношений в России является и право налогоплательщиков обращаться с требованиями и получать в установленном порядке возмещение налоговыми органами в полном объеме убытков, причиненных их незаконными решениями, а также незаконными действиями или бездействием должностных лиц этих органов.

В случае наличия оговоренных в законодательстве оснований налогоплательщики имеют право использовать налоговые льготы.

*Перечень прав налогоплательщиков, указанных в НК, не является закрытым, т.е. он не ограничен НК и другими актами законодательства о налогах и сборах. Например, налоговым законом субъекта РФ налогоплательщикам могут быть предоставлены другие права.*

*Субъективное налоговое право представляет собой вид и меру возможного поведения субъектов налогового права. Поскольку субъективному праву всегда противостоит субъективная обязанность — требуемые законом вид и мера должного поведения, то и субъекты налогового права несут определенные обязанности.*

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

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

- 1) обязанности, вытекающие из факта наличия объекта налогообложения;
- 2) обязанности, не зависящие от факта наличия объекта налогообложения.

***Обязанности первой группы:***

уплачивать законно установленные налоги. Своевременная и в полном объеме уплата законно установленных налогов в бюджет и во внебюджетные фонды — основная обязанность налогоплательщика. Указанная обязанность возникает только с момента вступления

в законную силу нормативного акта (или норм права), предусматривающего уплату конкретно определенного вида налога;

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

представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать;

представлять налоговым органам и их должностным лицам документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах;

не препятствовать законной деятельности должностных лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

в течение четырех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы и уплаченные (удержанные) налоги. Организации также обязаны сохранять документы, подтверждающие произведенные расходы.

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

постановка на учет в налоговых органах;

предоставление налоговому органу необходимой информации и документов.

*В зависимости от императивности возложения* обязанности налогоплательщиков можно подразделить на:

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

Большинство обязанностей прямо зафиксировано НК, входит в состав общего правового статуса налогоплательщика и не требует дополнительных механизмов введения в действие. К таковым, в частности, относится обязанность уплачивать законно установленные налоги. Вместе с тем возложение на налогоплательщика некоторых обязанностей возможно только в силу указания на то иным нормативным правовым актом. К числу таких обязанностей, например, относятся: вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения и представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации, если такие обязанности предусмотрены законодательством о налогах и сборах; представлять в налоговый орган по месту учета бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011

№ 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»; сообщать в налоговую инспекцию по месту своего нахождения обо всех совершенных в течение календарного года контролируемых сделках.

*В зависимости от принадлежности к общему или специальному статусу налогоплательщика* налоговые обязанности подразделяются на:

- 1) общие для всех категорий налогоплательщиков;
- 2) специальные, возложенные только на определенные субъекты.

К общим относятся обязанности, перечисленные в п. 1 ст. 23 НК. Наличие специальных обязанностей предусмотрено п. 2 ст. 23 НК, согласно которому налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели

кроме выполнения общих обязанностей должны сообщать в налоговый орган по месту своего учета следующие сведения:

об открытии или закрытии счетов в коммерческих банках;

участии в российских или иностранных организациях;

о создании, реорганизации, ликвидации обособленных подразделений, созданных на территории РФ;

принятии решения о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации;

об изменении своего места нахождения.

Установленный ст. 23 НК перечень обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) не является исчерпывающим. Налогоплательщики могут нести и иные обязанности, установленные федеральным законодательством.

Невыполнение или ненадлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных на него обязанностей образует соответствующий состав налогового правонарушения.

### ***Правовой статус налоговых агентов и сборщиков налогов и сборов***

Налоговое законодательство по отдельным видам налогов предусматривает обязанность налогоплательщиков самостоятельно рассчитывать сумму налога и перечислять ее в надлежащий адрес, но по некоторым видам налогов такая обязанность отсутствует. Во втором случае обязанности налогоплательщика делегируются налоговым агентам, которые исполняют поручения налоговых органов по исчислению, удержанию и перечислению в бюджет налогов.

В соответствии с НК (ст. 24) *налоговые агенты* — это лица, на которых в соответствии с действующим законодательством возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему РФ.

Как правило, налоговыми агентами являются лица, выплачивающие другим субъектам доходы: работодатели; банки, выплачивающие доходы физическим лицам, российские орга-

низации, осуществляющие выплаты иностранным физическим или юридическим лицам, депозитарии, ведущие учет прав на эмиссионные ценные бумаги с обязательным централизованным хранением, при выплате доходов физическим лицам.

*Институт налоговых агентов обусловлен потребностью государства осуществлять текущий финансовый контроль за деятельностью налогоплательщиков. Однако налоговые органы не имеют возможности оперативно и постоянно контролировать финансово-хозяйственную деятельность плательщиков налогов или сборов, поэтому лица, являющиеся источниками доходов, наделяются обязанностями налоговых агентов.*

Налоговые агенты согласно ст. 24 НК имеют следующий ряд обязанностей:

правильно и своевременно исчислять, удерживать из денежных средств, выплачиваемых налогоплательщиками, и перечислять налоги в бюджетную систему РФ на соответствующие счета Федерального казначейства;

в течение одного месяца письменно сообщать в налоговый орган по месту своего учета о невозможности удержать налог у налогоплательщика и о сумме возникшей недоимки;

вести учет выплаченных налогоплательщику доходов, удержанных и перечисленных в бюджетную систему РФ налогов, в том числе отдельно по каждому налогоплательщику;

представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления и удержания налогов;

в течение четырех лет обеспечивать сохранность документов, необходимых для исчисления, удержания и перечисления налогов.

*Обязанности налоговых агентов в определенной степени производны от целей и задач налоговых органов, поэтому условно налоговых агентов можно считать представителями налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками. Вместе с тем правами налоговых органов налоговые агенты не обладают и не имеют права не исполнять агентские обязанности. Правовой статус налоговых агентов не дает оснований налогоплательщику оспаривать право агента на законное удержание налогов, причитающихся с конкретного лица.*

Правоотношения относительно уплаты или взимания налогов складываются между государством в лице уполномоченных органов и налогоплательщиками, поэтому надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет налоговый орган.

Однако в тех случаях, когда налоговый агент превышает свои полномочия относительно исчисления и удержания налогов или неправильно применяет налоговые льготы, то образуются состав налогового правонарушения, субъектом которого будет являться налоговый агент.

*Обязанность налоговых агентов по исчислению, удержанию и перечислению налогов представляет собой единый процесс, в котором каждый очередной этап следует за предыдущим и обуславливает совершение последующих действий по уплате налогов. Поэтому данная обязанность налоговых агентов является составной частью налогового процесса, а именно процедуры исполнения налоговой обязанности.*

Статья 52 НК устанавливает одинаковый порядок исчисления налогов для налогоплательщиков и налоговых агентов. Однако порядок уплаты налогов налоговыми агентами следует отличать от исчисления налогов налоговыми органами. Налоговые органы исчисляют налоги по специальным правилам, предусмотренным п. 2 ст. 52 НК. Таким образом, налоговые агенты исчисляют налоги в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, с учетом особенностей, установленных в нормах части второй НК.

*По итогам отчетного или налогового периода налоговые агенты обязаны исчислить сумму налога, что означает: исчислить налоговую базу на основе данных бухгалтерского или налогового учета; определить налоговую ставку, подлежащую применению; применить налоговые льготы; определить сумму налога, подлежащую дальнейшему удержанию у налогоплательщика и перечислению в бюджет.*

*Следующий элемент налоговой обязанности налоговых агентов — удержание налога — представляет собой уменьшение источником выплаты причитающихся налогоплательщику доходов на величину сумм налогов, подлежащих перечислению в бюджет. В отличие от исчисления налога, которое всегда выражается в активных действиях налогового агента, удержание — это правомерное бездействие, воздержание от совершения каких-либо действий по выплате налогоплательщику исчисленного налога..*

Удержание налоговым агентом налога не влечет смену собственника денежных средств. Перечисление налогов налоговыми агентами осуществляется по правилам, установленным п. 4 ст. 24, ст. 45, 58 НК.

Как правило, налоговые агенты сами являются налогоплательщиками, обязанными уплачивать установленные для них налоги. Например, предприятие удерживает со своих работников налог на доходы физических лиц и одновременно само уплачивает взносы в ПФР в качестве налогоплательщика. Налоговые агенты имеют одинаковые права с налогоплательщиками. *Следовательно, правовой статус налоговых агентов имеет двойственную природу.*

*С одной стороны, налоговые агенты вступают во взаимоотношения с налогоплательщиками в качестве представителей налоговых органов, не пользуясь при этом государственно-властными полномочиями.*

С другой стороны, налоговые агенты являются участниками финансово-хозяйственного оборота, что влечет возникновение объектов налогообложения и наделяет их статусом налогоплательщика.

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

*Российское налоговое право предусматривает две категории представителей:*

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

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

*Состав законных представителей налогоплательщика* — физического лица аналогичен перечню представителей в соответствии с гражданским законодательством РФ. Относительно несовершеннолетних детей налоговыми представителями выступают их родители, по отношению к опекаемым или подопечным — опекуны или попечители. Законными представителями организации выступают его органы, поскольку юридическое лицо приобретает права и принимает на себя обязанности через свои органы, действующие на основании закона, иных нормативных правовых актов или учредительных документов. Законным представителем организации может выступать и другое юридическое лицо, отношения которых оформляются контрактом или договором поручительства. В данной ситуации законным представителем, реально участвующим в налоговых правоотношениях за своего клиента, будет только руководитель организации-представителя. Сотрудники организации-представителя могут действовать лишь на основании доверенности, оформленной в порядке передоверия.

Налоговым кодексом установлено, что действия или бездействие законных представителей организации, совершенные в связи с участием этой организации в налоговых отношениях, расцениваются в качестве действий или бездействия самой представляемой организации. Таким образом, в российском налоговом праве действия законного представителя аналогичны действиям представляемого, что влечет и тождество юридических последствий — будет ли признано деяние правомерным или нет, виновным или невиновным, есть ли основания для применения смягчающих или отягчающих вину обстоятельств и т.д.

Участие представителя в налоговых отношениях не исключает возможности самостоятельного осуществления налогоплательщиком (плательщиком сборов) или налоговым агентом своих полномочий. В ряде налоговых отношений представительство неизбежно, даже если представляемое лицо и пожелает само выполнять фискальные права и нести обязанности. Например, несовершеннолетние или недееспособные лица в силу закона обязаны действовать через представителя. Также неизбежно налоговое представительство при подписании руководителем предприятия или главным бухгалтером поручений на перечисление налогов, налоговых деклараций и т.д.

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

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

Налоговый кодекс «учреждает» институт уполномоченного представительства, предоставляя налогоплательщику право самому решать вопрос о необходимости участия в налоговых отношениях через другое лицо. Детальное регулирование отношений между доверителем и представителем осуществляется в рамках гражданского права. Однако дальнейшие действия уполномоченного налогового представителя, его взаимоотношения с налоговыми органами и иными субъектами относительно вопросов налогообложения регулируются исключительно нормами налогового законодательства.

*Налоговым кодексом установлено правило, согласно которому не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов внутренних дел, судьи, следователи и прокуроры.*

В отличие от статуса законного представителя действия либо бездействие уполномоченного представителя не признаются без подтверждения действиями (бездействием) самого налогоплательщика. *Существует два условия, при наличии одного из которых поступки уполномоченного представителя будут расцениваться в качестве действий (бездействия) самого налогоплательщика:*

- 1) действия совершены на основании и в пределах доверенности, выданной налогоплательщиком;
- 2) в случае совершения уполномоченным представителем каких-либо деяний в пользу налогоплательщика без доверенности либо с превышением оговоренных в доверенности полномочий, но при последующем одобрении этих действий (бездействия) самим налогоплательщиком.

Следовательно, неблагоприятные деяния уполномоченного представителя впоследствии могут быть нейтрализованы представляемым субъектом. Вместе с тем поручение участвовать в налоговых отношениях от своего имени другому лицу не снимает с налогоплательщика налоговых обязанностей, а также личной ответственности за противоправные деяния.

### ***Банки как субъекты налогового права***

Современное развитие финансовой системы России характеризуется формированием банковской системы рыночного типа и динамичным развитием нормативно-правовой основы регулирования банковской деятельности.

Эти явления обусловлены качественным ростом значения банков в развитии экономики страны. Банки, являясь ключевым звеном рыночной экономики, осуществляют финансово-посреднические операции между хозяйствующими субъектами, предоставляют финансовые ресурсы, необходимые для развития производства, способствуют оптимизации размещения денежных средств.

Отношения в сфере экономики являются объектом регулирующего воздействия норм права, именно их специфика определяет подчас, как будет осуществляться правовое регулирование экономических процессов и какой метод правового регулирования будет выбран для максимального воздействия на складывающиеся отношения. *Именно поэтому специфика правового статуса банка обуславливается его экономической сущностью. В экономической теории банк традиционно определяют как организацию, являющуюся посредником в движении денежной массы. Несмотря на то что формально кредитные организации не отнесены ст. 9 НК к участникам налоговых отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, фактически они таковыми являются и обладают специальным налогово-правовым статусом.*

*Банки являются субъектами налоговых правоотношений, обеспечивающими налоговые изъятия и наделенными в связи с этим соответствующими правами и обязанностями. Участие банков в налоговых отношениях носит более сложный по сравнению с иными участниками налоговых отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, характер. Поскольку банки не имеют собственного имущественного интереса при*

исполнении платежных поручений на перечисление налогов в бюджет (внебюджетный фонд), то они в большей степени являются субъектами налоговых отношений организационного характера, нежели имущественного, например по сообщению налоговым органам необходимых сведений о счетах и операциях с денежными средствами по счетам налогоплательщиков и др.

*В налоговых правоотношениях банки участвуют не только в связи с исполнением ими платежных документов, инкассовых поручений и решений налоговых органов (например, решений о приостановлении операций по счетам и др.), но и в качестве налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов (например, в отношении своих работников).*

Для возможности участия в налоговых отношениях субъекты налогового права наделены правоспособностью и дееспособностью, которые в совокупности фактически представляют собой налоговую правосубъектность.

*Специальная правосубъектность коммерческих банков как субъектов налоговых правоотношений — это способность и возможность иметь и осуществлять права и обязанности, нести ответственность в пределах своей компетенции в налоговых отношениях.*

*Признание коммерческого банка субъектом налогового права происходит в силу распространения на него действия законодательных актов о налогах и сборах. Коммерческий банк как субъект налогового права в силу самого действия названных законодательных актов, т.е. независимо от участия в тех или иных налоговых правоотношениях, обладает определенным комплексом прав и обязанностей. Все эти права и обязанности составляют содержание налоговой правосубъектности, или налогово-правовой статус коммерческого банка. Поэтому налоговая правосубъектность имеет особое, основополагающее значение для правового регулирования поведения коммерческих банков, поскольку служит предпосылкой взаимоотношений между ними и иными субъектами налогового права, предопределяет действия банка в конкретных налоговых отношениях. По своей роли, специфическим функциям в механизме правового регулирования налоговых отношений правосубъектность выступает в качестве средства фиксации круга субъектов — лиц, обладающих способностью быть носителями субъективных юридических прав и обязанностей.*

Налоговая правосубъектность, конкретизируя круг реальных субъектов налогового права, является вместе с тем первичной ступенью конкретизации налогово-правовых норм, на которой определяется общее юридическое положение субъектов: субъекты налогового права ставятся в то или иное положение по отношению друг к другу. Налоговая правосубъектность определяет область законодательства, действующего применительно к ком-

мерческому банку, и, следовательно, конкретизирует круг правоотношений, в которых банк может участвовать.

Налоговая правосубъектность коммерческих банков является одним из видов финансовой правосубъектности, поэтому наряду с общими чертами ей присущи некоторые свойства, обусловленные спецификой налоговых отношений и правового воздействия на них. Специальная правоспособность коммерческих банков в налоговых правоотношениях дает возможность осуществлять им лишь такие права, которые соответствуют предмету налогового права.

*Налоговая правосубъектность — более емкая категория, нежели возможность правообладания и несения обязанностей в сфере налоговых отношений. Ее конкретное содержание зависит от целого ряда факторов: юридической природы субъекта, характера и целей его деятельности.*

Коммерческий банк как субъект обладает рядом существенных особенностей по сравнению с собственно организацией как субъектом налогового права. В силу особой общественной значимости банковской деятельности роль публично-правовых методов в ее регулировании гораздо более весома, чем в других сферах хозяйствования.

*Правовое положение банка характеризуется единством частных и публичных начал.*

*С одной стороны,* как и любая коммерческая организация, банк вступает в правоотношения со своими контрагентами на основе договора, что предполагает равенство и автономию воли его участников.

*С другой стороны,* экономическая сущность коммерческого банка как важнейшего денежно-кредитного института, особого финансового посредника, через который проходят денежные потоки государства, предопределяет наличие публичного интереса в его стабильном функционировании в рамках банковской системы, а также защиты интересов его вкладчиков и иных кредиторов. Публичный интерес, в свою очередь, проявляется в существовании специального правового механизма, направленного на минимизацию риска совершения банковских операций, который (механизм) в известной степени ограничивает свободную волю сторон, сужая рамки их возможного поведения. Повышенная роль публично-правовых методов в регулировании деятельности кредитных организаций является объективной закономерностью, вызванной спецификой банковской системы.

*Отношения между банком и клиентом можно охарактеризовать как публично-правовые вертикальные отношения власти-подчинения.* Выполняя возложенные на него государством функции, банк обладает правом требовать от клиента выполнения определенных действий и вправе контролировать их исполнение. Причем такое право возникает не из гражданско-правового договора, а на основании императивных предписаний закона.

*Указанному правомочию банка корреспондирует обязанность клиента исполнить требования кредитной организации.* Областью, где в наибольшей степени преобладает публично-правовое регулирование банковской деятельности, являются налоговые правоотношения. Именно особое положение банков в экономике страны, обусловленное выполнением роли финансового посредника, предопределяет их специфическую роль в налоговой деятельности государства.

*Российское налоговое законодательство не делает различий между понятиями «банк», «кредитная организация», «небанковская кредитная организация».* На самом деле названные понятия различны по своему объему и содержанию. Критерием их разграничения служит определенное сочетание выполняемых банковских операций, которыми и определяются особенности налогообложения банков.

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

Реальная обязанность банка как налогоплательщика уплачивать какой-либо налог возлагается на него с момента возникновения обстоятельств, установленных законодательством о налогах и сборах и предусматривающих уплату данного налога. Возникновение таких обстоятельств служит юридическим фактом, на основании которого коммерческий банк приобретает статус участника налоговых правоотношений. Конкретный перечень субъектов, обязанных производить платежи в доход государства, устанавливается частью второй НК или иным федеральным законом отдельно по каждому налогу и сбору.

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

Статус коммерческих банков в налоговом законодательстве характеризуется тем, что законодатель уделил особое внимание обязанностям банков в сфере налоговых правоот-

ношений. Специфика содержания правосубъектности банков и некоторых иных кредитных организаций проявляется главным образом в том, что они способны выступать в налоговых отношениях не только в качестве налогоплательщиков, налоговых агентов, но и в качестве организаций, принимающих и зачисляющих налоговые платежи на счета соответствующих бюджетов (внебюджетных фондов). Непременным условием установления правовых связей между банком и соответствующими государственными органами является налоговая правосубъектность банка. Налоговый кодекс в ст. 11 определяет *банки* как коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Банка России. В соответствии с НК к налогообложению банков применяются не только общие подходы, но и особые правила, что отличает их от других организаций.

Основной обязанностью банков как налогоплательщиков является предусмотренная ст. 23 НК обязанность уплачивать законно установленные налоги. Вместе с тем специальных налогов, которыми бы облагались только банки, современное законодательство о налогах и сборах не предусматривает. Банки являются плательщиками тех же налогов, что и другие хозяйствующие субъекты.

Одной из важнейших особенностей правового статуса банка в налоговых правоотношениях является то, что банк в указанных правоотношениях не только выступает как налогоплательщик, но и обременяется рядом специфических публично-правовых обязанностей, включенных в частноправовую природу правоотношений между банком и клиентом.

Очевидно, что центральной из этих публично-правовых обязанностей банка является обязанность по исполнению поручения налогоплательщика или налогового агента на перечисление налога в соответствующие бюджеты. Регулирование указанных функций банков осуществляется посредством установления обязанностей в данной сфере ст. 60 НК.

В соответствии с подп. 1 п. 3 ст. 45 НК обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком «с момента предъявления в банк поручения на перечисление в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства денежных средств со счета налогоплательщика в банке при наличии на нем достаточного денежного остатка на день платежа».

*Согласно п. 1 ст. 86 НК банки обязаны сообщать в налоговый орган по месту своего нахождения:*

- об открытии или о закрытии счета, об изменении реквизитов счета организации (предпринимателя);
- о предоставлении (прекращении) права организации (предпринимателя) использовать корпоративные электронные средства платежа для переводов электронных денежных средств;

— об изменении реквизитов корпоративного электронного средства платежа.

Весьма значимое место среди публично-правовых обязанностей банков в налоговых правоотношениях занимает обязанность выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и индивидуальных предпринимателей (п. 2 ст. 86 НК). Налоговый орган вправе запрашивать не любые документы, а лишь предусмотренные НК, и только в связи с проведением налоговой проверки в отношении конкретного налогоплательщика.

Самостоятельным элементом специальной правосубъектности банков в налоговых правоотношениях выступает обязанность исполнять функции налоговых агентов.

Институт налоговых агентов обусловлен потребностью государства осуществлять текущий финансовый контроль за деятельностью налогоплательщиков. Однако налоговые органы не имеют возможности оперативно и постоянно контролировать финансово-хозяйственную деятельность плательщиков налогов или сборов, поэтому лица, являющиеся источниками доходов, наделяются обязанностями налоговых агентов. Обязанности налоговых агентов в определенной степени производны от целей и задач налоговых органов, поэтому условно их можно считать представителями налоговых органов во взаимоотношениях с налогоплательщиками. Вместе с тем правами налоговых органов они не обладают и обязаны исполнять агентские обязанности. Правовой статус налоговых агентов не дает оснований налогоплательщику оспаривать право агента по законному удержанию налогов, причитающихся с конкретного лица.

*Правоотношения относительно уплаты или взимания налогов складываются между государством в лице уполномоченных органов (в нашем случае — банков) и налогоплательщиками, поэтому надлежащим ответчиком по искам о возврате излишне уплаченных сумм налогов или по освобождению от налогообложения будет налоговый орган.*

В тех случаях, когда коммерческий банк как налоговый агент превышает свои полномочия относительно исчисления и удержания налогов или неправильно применяет налоговые льготы, образуется состав налогового правонарушения, субъектом которого будет банк.

Следующим элементом специальной правосубъектности коммерческих банков в налоговых правоотношениях выступает дееспособность. Единственной составляющей налоговой дееспособности, которую определил НК (ст. 107), является налоговая деликтоспособность, т.е. способность лица нести ответственность за совершение налоговых правонарушений.

Специальная правосубъектность коммерческих банков как субъектов налоговых отношений способствует стимулированию инвестиционной деятельности кредитных органи-

заций. Налоговое законодательство предусматривает такие меры налогового стимулирования инвестиционной деятельности, как установление особого порядка взимания налогов и сборов при выполнении соглашений о разделе продукции; налоговые льготы при осуществлении предприятиями производственной сферы затрат на осуществление капитальных вложений, а также при использовании лизинга хозяйствующими субъектами; предоставление инвестиционного налогового кредита. Инвестиционная деятельность банков стимулируется мерами налогового регулирования лишь опосредованно — путем предоставления льгот предприятиям, использующим банковские кредиты на цели осуществления капиталовложений. Так, облагаемая прибыль производственных предприятий уменьшается на суммы, направленные на погашение банковских кредитов (включая проценты по ним), полученных и использованных на финансирование капитальных вложений (подп. 10 п. 1 ст. 251 НК).

*Таким образом, коммерческие банки как субъекты налогового права обладают рядом специфических особенностей, которые отличают их от иных субъектов — организаций, что позволяет считать их специальными субъектами налогового права.*

#### **Тема 6. Правовой статус органов налогового контроля**

*Налоговые органы Российской Федерации* составляют единую систему контроля за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и других обязательных платежей, а также контроля за соблюдением валютного законодательства, осуществляемого в пределах компетенции налоговых органов.

Согласно п. 1 ст. 30 НК к налоговым органам относятся федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы. В настоящее время это Федеральная налоговая служба (ФНС России), которая является правопреемником МНС России в части возложенных задач, функций, прав и обязанностей в области налогообложения, а также ФСФО России по всем правоотношениям, связанным с представлением интересов Российской Федерации в процедурах банкротства, и ее территориальные органы. Постановлением Правительства РФ от 30.09.2004 № 506 «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» названная структура определена в качестве федерального органа исполнительной власти, осуществляющего государственный контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов и других обязательных платежей. Кроме осуществления контрольных полномочий в сфере

налогообложения, ФНС России несет ответственность за выработку и реализацию налоговой политики государства в целях обеспечения своевременного и полного поступления в бюджеты всех уровней и государственные внебюджетные фонды налогов и других обязательных платежей, а также обеспечивает государственное регулирование, межотраслевую координацию и контроль в области производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции.

Федеральная налоговая служба находится в ведении Минфина России и руководствуется в своей деятельности Конституцией, федеральными конституционными и федеральными законами, актами Президента РФ и Правительства РФ, международными договорами РФ, нормативными правовыми актами Минфина России, а также Положением о Федеральной налоговой службе. основополагающие вопросы правового статуса налоговых органов установлены НК, Законом о налоговых органах, Федеральным законом от 10.12.2003 № 173-ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле», а также иными нормативными правовыми актами.

В случае возникновения коллизий в правовом регулировании статуса налоговых органов приоритет имеют нормы НК.

Согласно положениям Конституции (ст. 72, 76) и НК (ст. 1, 6, 12, 14, 15, 17) субъекты РФ и органы местного самоуправления имеют право принимать нормативные правовые акты, входящие в состав законодательства о налогах и сборах. Элементы правового статуса единой системы налоговых органов, установленные региональными и муниципальными актами, подлежат реализации соответствующими территориальными подразделениями ФНС России, но только при соблюдении согласно ст. 3 Закона о налоговых органах двух условий.

Во-первых, нормативные правовые акты территориального уровня должны соответствовать Конституции и федеральному законодательству, а во-вторых, содержать регулятивные нормы по вопросам налогов и сборов.

Таким образом, региональные и муниципальные нормативные правовые акты подлежат исполнению органами ФНС России исключительно в части предоставления прав и возложения обязанностей в налоговой сфере. Вопросы иных видов контроля, осуществляемого налоговыми органами, регулируются на федеральном уровне. Главные задачи ФНС России — осуществление функций по контролю и надзору за соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов в случаях, предусмотренных законодательством РФ, иных обязательных платежей, а также за производством и оборотом этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табач-

ной продукции и за соблюдением валютного законодательства РФ в пределах компетенции налоговых органов.

Федеральная налоговая служба является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований Российской Федерации по денежным обязательствам. Статья 2 Закона о налоговых органах в качестве основополагающих принципов организации налоговых „органов устанавливает единство, централизацию и иерархию построения. Федеральная налоговая служба осуществляет свою деятельность непосредственно и через свои территориальные органы во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, общественными объединениями и иными организациями. Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы (управления по субъектам РФ, межрегиональные инспекции, инспекции по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции межрайонного уровня) составляют единую централизованную систему налоговых органов.

Возглавляет единую систему налоговых органов ФНС России. Вторым звеном являются межрегиональные инспекции ФНС России, в основу образования которых положены принципы территориальности или определенности сферы деятельности. По территориальному принципу образованы межрегиональные инспекции ФНС России по федеральным округам. В зависимости от круга охватываемой деятельности создаются межрегиональные специализированные инспекции по оперативному контролю проблемных налогоплательщиков, по контролю за налогообложением малого бизнеса и сферы услуг, по контролю за алкогольной и табачной продукцией.

Третьим звеном единой системы налоговых органов являются управления ФНС России по субъектам РФ. Завершают систему налоговых органов территориальные инспекции ФНС России по районам, районам в городах, городам без районного деления, а также межрайонные налоговые инспекции.

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

Финансирование расходов на содержание центрального аппарата ФНС России и ее территориальных органов производится за счет средств федерального бюджета, предусмотряемых на государственное управление.

Деятельность налоговых органов осуществляется в границах их *компетенции*, представляющей собой установленную нормативными правовыми актами совокупность полномочий ФНС России и ее территориальных подразделений по осуществлению контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, в валютных отношениях и иных сферах государственной деятельности, а также полномочий по применению мер ответственности.

Компетенция налоговых органов реализуется непосредственно ФНС России или через ее территориальные структуры.

Федеральная налоговая служба осуществляет следующие полномочия в установленной сфере деятельности:

1) осуществляет контроль и надзор:

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

-представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции, спиртосодержащей непищевой продукции с содержанием этилового спирта более 40% объема готовой продукции и об объемах использования

этилового спирта для производства алкогольной и спиртосодержащей продукции;

-фактическими объемами производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

-осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями или валютными биржами;

-соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;

-полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;

-проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей;

2) выдает в установленном порядке лицензии (разрешения):

-на производство, хранение и поставки произведенного этилового спирта, в том числе денатурата;

-производство, хранение и поставки произведенной алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции;

-хранение этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции;

-закупку, хранение и поставки алкогольной и спиртосодержащей продукции;

-производство, хранение и поставки спиртосодержащей непищевой продукции;

-осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также на торговлю указанной продукцией;

-осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр и (или) пари, в том числе с использованием игровых столов и иного игрового оборудования, в помещениях казино (деятельности казино);

-осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр и (или) пари, в том числе с использованием игрового оборудования (кроме игровых столов);

-проведение всероссийских лотерей;

3) осуществляет:

-государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;

-установку и пломбирование контрольных спиртоизмеряющих приборов на предприятиях и в организациях по производству этилового спирта из сырья всех видов;

-государственный контроль за процессом денатурации (введения денатурирующих веществ) этилового спирта и спиртосодержащей непищевой продукции и содержанием в них денатурирующих веществ;

-обследование организаций по производству и обороту этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции на соответствие лицензионным требованиям, установленным законодательством о государственном регулировании производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

-выдачу федеральных специальных марок для маркировки алкогольной продукции и специальных марок для маркировки табака и табачных изделий, производимых на территории РФ;

4) регистрирует в установленном порядке:

-договоры коммерческой концессии;

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

5) ведет в установленном порядке:

-учет всех налогоплательщиков;

-государственный реестр выданных лицензий, лицензий, действие которых приостановлено, и аннулированных лицензий на производство и оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

-Единый государственный реестр юридических лиц,

Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей и Единый государственный реестр налогоплательщиков;

-реестр лицензий на осуществление деятельности

по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией;

-единый государственный реестр лотерей, государственный реестр всероссийских лотерей;

-реестр лицензий на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр и (или) пари, в том числе с использованием игровых столов и иного игрового оборудования, в помещениях казино (деятельности казино) и реестр лицензий на осуществление деятельности

по организации и проведению азартных игр и (или) пари, в том числе с использованием игрового оборудования (кроме игровых столов);

-единую государственную автоматизированную информационную систему учета объема производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

б) бесплатно информирует (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также предоставляет формы налоговой отчетности и разъясняет порядок их заполнения;

7) осуществляет в установленном законодательством РФ порядке возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов и сборов, а также пеней и штрафов;

8) принимает в установленном законодательством РФ порядке решения об изменении сроков уплаты налогов, сборов и пеней;

9) устанавливает (утверждает):

- форму налогового уведомления;
- форму требования об уплате налога;
- форму заявления о постановке на учет в налоговом органе;
- форму уведомления о постановке на учет в налоговом органе;
- форму свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;
- форму решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;
- форму и требования к составлению акта налоговой проверки;
- форму акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений), и требования к его составлению;
- форму представления налоговыми агентами в налоговый орган сведений о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов за налоговый период;
- форму справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога;
- форму представления в налоговый орган налоговым агентом информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период;
- форму заявления о возврате удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам;
- форму представления в налоговый орган органами, выдающими в установленном порядке лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, на пользование объектами водных биологических ресурсов, сведений о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведений о сроках уплаты сбора;
- форму представления организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими пользование объектами животного мира на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, в налоговые органы по месту своего учета сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов;
- перечень документов, представляемых организациями и индивидуальными предпринимателями в налоговый орган для зачета или возврата сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира;

-форму представления в налоговые органы организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими пользование объектами водных биологических ресурсов на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами водных биологических ресурсов, суммах сбора, подлежащих уплате в виде разового и регулярных взносов;

-форму заявления о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции;

-форму свидетельства о постановке на учет в налоговом органе налогоплательщика при выполнении соглашения о разделе продукции;

-форму представления органами, осуществляющими государственную регистрацию транспортных средств, сведений о транспортных средствах, зарегистрированных или снятых с регистрации в этих органах, а также о лицах, на которых зарегистрированы транспортные средства;

-форму заявления налогоплательщика о регистрации объекта (объектов) налогообложения налогом на игорный бизнес;

-формы уведомлений об открытии (закрытии) счетов (вкладов) в иностранной валюте (в валюте Российской Федерации) в банках за пределами территории РФ;

-форму уведомления о наличии счетов в банках за пределами территории РФ, открытых в соответствии с разрешениями, действие которых прекратилось;

10) разрабатывает формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством РФ, и направляет их для утверждения в Минфин России;

11) представляет в соответствии с законодательством РФ о несостоятельности (банкротстве) интересы Российской Федерации по обязательным платежам и (или) денежным обязательствам;

12) рассматривает уведомления о проведении стимулирующих лотерей;

13) осуществляет в установленном порядке проверку деятельности юридических лиц, физических лиц, крестьянских (фермерских) хозяйств в установленной сфере деятельности;

14) осуществляет функции главного распорядителя и получателя средств федерального бюджета, предусмотренных на содержание ФНС России и реализацию возложенных на нее функций;

15) обеспечивает в пределах своей компетенции защиту сведений, составляющих государственную тайну;

16) организует прием граждан, обеспечивает своевременное и полное рассмотрение обращений граждан, принимает по ним решения и направляет заявителям ответы в установленный законодательством РФ срок;

17) организует профессиональную подготовку работников центрального аппарата и территориальных органов ФНС России, их переподготовку, повышение квалификации и стажировку;

18) взаимодействует в установленном порядке с органами государственной власти иностранных государств и международными организациями в установленной сфере деятельности;

19) осуществляет иные функции в установленной сфере деятельности, если такие функции предусмотрены федеральными законами, нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ.

Налоговые органы согласно ст. 31 НК *вправе*:

-требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов, а также документы,

подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов, сборов;

-проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК;

-производить выемку документов при проведении налоговых проверок у налогоплательщика или налогового агента, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений, в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

-вызывать на основании письменного уведомления в налоговые органы налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с уплатой (удержанием и перечислением) ими налогов либо в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах;

-приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках и налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в порядке, предусмотренном НК;

-осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества. Порядок

проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Минфином России;

-определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения, непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения или ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

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

-взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени и штрафы в порядке, установленном НК;

-требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании

со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов, пени и штрафов;

-привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

-вызывать в качестве свидетелей лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения налогового контроля;

-заявлять ходатайства об аннулировании или о приостановлении действия выданных юридическим и физическим лицам лицензий на право осуществления определенных видов деятельности;

-предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски.

***Федеральная налоговая служба в целях реализации полномочий в установленной сфере деятельности имеет право:***

-организовывать проведение необходимых исследований, испытаний, экспертиз, анализов и оценок, а также научных исследований по вопросам осуществления контроля и надзора в установленной сфере деятельности;

- запрашивать и получать сведения, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;
- давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;
- осуществлять контроль за деятельностью территориальных органов ФНС России и подведомственных организаций;
- привлекать в установленном порядке для проработки вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности, научные и иные организации, ученых и специалистов;
- применять предусмотренные законодательством РФ меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, в целях пресечения фактов нарушения законодательства РФ;
- создавать совещательные и экспертные органы (советы, комиссии, группы, коллегии) в установленной сфере ; деятельности; !
- разрабатывать и утверждать в установленном порядке образцы форменной одежды, знаков различия и отличия, удостоверений, а также порядок ношения форменной одежды. !!

*Федеральная налоговая служба не вправе осуществлять в установленной сфере деятельности нормативно-правовое регулирование, кроме случаев, устанавливаемых федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ, а также управление государственным : имуществом и оказание платных услуг.*

Установленные ограничения полномочий ФНС России не распространяются на полномочия ее руководителя по управлению имуществом, закрепленным за ФНС России на праве оперативного управления, решению кадровых вопросов и вопросов организации деятельности ФНС России. Перечень названных прав не является исчерпывающим, поскольку в процессе осуществления конкретных контрольных мероприятий налоговые органы вступают в различные правоотношения и, следовательно, приобретают новые права либо детализируют имеющиеся.

Наделение ФНС России статусом органа валютного контроля обусловило включение в его компетенцию осуществление полномочий в сфере данного вида контроля; в случае неявки без уважительной причины налогоплательщика для рассмотрения материалов налоговой проверки налоговые органы имеют право вынести решение в его отсутствие; в необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к налоговой ответственности, налоговый орган вправе направить в суд ходатайство об обеспечении иска.

Федеральной налоговой службе свойственно осуществление не только функций контрольного характера, но и полномочий, направленных на совершенствование финансовой деятельности государства в целом. В пределах своей компетенции ФНС России подготавливает предложения по совершенствованию налоговой политики, планированию налоговых поступлений, развитию налогового законодательства в Российской Федерации, а также валютного законодательства и законодательства в области производства и оборота этилового спирта, спиртосодержащей, алкогольной и табачной продукции; участвует в переговорах о заключении межправительственных соглашений об избежании двойного налогообложения доходов и имущества и осуществляет реализацию указанных соглашений; разрабатывает совместно с иными уполномоченными органами проекты федерального бюджета и бюджетов государственных внебюджетных фондов на соответствующий год.

Налоговым органам предоставлено право возбуждать процедуру о восстановлении нарушенных прав государства в финансовой сфере посредством обращения в суд с соответствующим заявлением. Федеральным законодательством предусмотрены различные виды исков (заявлений), которые налоговые органы вправе предъявлять к налогоплательщикам и другим участниками налоговых правоотношений в суды общей юрисдикции и арбитражные суды:

- о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;
- о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;
- о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством РФ;
- о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;
- о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с конкретными основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (товарище-

ствами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий). Статьей 31 НК предусмотрена возможность налоговых органов предъявлять иски и в иных случаях. В частности, налоговые органы имеют право обратиться в арбитражный суд с заявлением о привлечении банка к ответственности в случае неисполнения решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или налогового агента (ст. 134 НК); непредставления банком налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — клиентов банков.

Способы защиты финансовых интересов государства посредством искового судопроизводства предусмотрены в Законе о налоговых органах, согласно ст. 7 которого налоговые органы вправе предъявлять иски:

- о признании сделок недействительными и взыскании в доход государства всего полученного по таким сделкам;
- о взыскании в доход соответствующего бюджета неосновательно приобретенного не по сделке, а в результате других незаконных действий.

В соответствии со ст. 6 Федерального закона от 26.10.2002 № 127-ФЗ «О несостоятельности (банкротстве)» налоговые органы наряду с должником, прокурором и иными уполномоченными лицами имеют право на обращение в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом в связи с неисполнением обязанности по уплате обязательных платежей.

Право на обращение в суд за защитой финансовых интересов государства посредством предъявления исков возникает у налоговых органов только в случаях, когда федеральным законодательством не предусмотрены иные меры пресечения или предупреждения налоговых правонарушений или не установлен внесудебный порядок разрешения налоговых споров. Например, в силу императивности нормы о бесспорном взыскании сумм недоимок и пеней с юридических лиц (ст. 46 НК) налоговые органы не могут отказаться от ее реализации и восстанавливать нарушенные права государства в порядке искового судопроизводства.

Однако на практике часто возникают ситуации, когда налоговым законодательством предусмотрен внесудебный порядок разрешения налогового спора, но исполнить принятое решение не представляется возможным ввиду отсутствия у налогоплательщика объектов, на которые обращается взыскание (банковского счета или денег на нем, ликвидного имущества). В таком случае у налогового органа возникает право обратиться в арбитражный суд о признании организации банкротом.

Полномочия налоговых органов конкретизированы по кругу их должностных лиц. В ст. 8 Закона о налоговых органах перечислены следующие права, реализация которых возможна только начальниками налоговых органов и их заместителями: выносить решения о привлечении граждан, органов и организаций к ответственности за совершение налоговых правонарушений; взыскивать недоимки по налогам и пени; возбуждать ходатайства о запрещении в установленном порядке занятий индивидуальной трудовой деятельностью; предъявлять иски в суде общей юрисдикции и арбитражном суде; налагать административные штрафы; создавать налоговые посты.

Остальные полномочия налоговых органов могут реализовываться их должностными лицами, т.е. сотрудниками налоговых органов, которым в соответствии с квалификацией, стажем работы и занимаемой должностью присваиваются классные чины. Должностные лица налоговых органов имеют специальные звания и занимают должности не ниже должности налогового инспектора.

Реализация некоторых полномочий должностных лиц налоговых органов возможна только при наличии согласия (санкции) начальника налогового органа или его заместителя. Например, налоговым законодательством устанавливаются особые процедуры доступа должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение налогоплательщика для проведения налоговой проверки. Согласно п. 1 ст. 91 НК основанием доступа должностных лиц является постановление (решение) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, следовательно, право на вход в помещение налогоплательщика имеют те должностные лица налоговых органов, которые указаны в постановлении о проведении налоговой проверки. Составным элементом компетенции налоговых органов являются их *обязанности*, установленные ст. 32 НК. Основопологающей обязанностью налоговых органов, обусловленной целями создания и задачами деятельности, является осуществление контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. Остальные обязанности налоговых органов служат средством обеспечения выше названной, развивают и конкретизируют ее.

Налоговые органы обязаны:

- соблюдать законодательство о налогах и сборах;
- вести в установленном порядке учет налогоплательщиков;
- бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их

должностных лиц, а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;

-осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов в порядке, предусмотренном НК;

-соблюдать налоговую тайну;

-направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и решения налогового органа, а также в предусмотренных законодательством случаях — налоговое уведомление и требование об уплате налога или сбора и др.

Органы внутренних дел. Следственные органы Полномочия органов внутренних дел и следственных органов как субъектов налогового контроля определены гл. 6 НК. Полномочия органов внутренних дел и следственных органов в налоговых правоотношениях заключаются в проведении с налоговыми органами выездных налоговых проверок. Органы внутренних дел и следственные органы

привлекаются к участию в контрольных мероприятиях по запросу налоговых органов.

При выявлении обстоятельств, требующих совершения налогово-процессуальных действий, относящихся к компетенции налоговых органов, органы внутренних дел и следственные органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления этих обстоятельств направить материалы в со-ответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

## **Тема 7. Сущность налоговой обязанности**

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

**Налоговая обязанность** – определенная часть налоговых обязанностей, реализация конституционной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов.

Одновременно исполнение обязанности по уплате налогов и сборов является сложным юридическим фактом, поскольку предполагает целую систему обязанностей налогоплательщика: встать на учет в налоговом органе, вести налоговый учет, самостоятельно исчислить налоговую базу и определить на ее основе сумму налога, перечислить налог в соответствующий бюджет и т. д.

Сущность исполнения налоговой обязанности заключается в уплате налога и сбора. Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы – требования государства об уплате соответствующих налогов или сборов.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента возникновения установленных законодательством о налогах и сборах обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога или сбора.

Налоговое законодательство связывает обязанность уплаты налога с моментом возникновения обстоятельств, предусматривающих уплату конкретного налога или сбора. Фактически, налоговая обязанность устанавливается по каждому виду налога, поскольку для каждого налога или сбора момент возникновения обязанности по уплате налога и сроки ее реализации определяется по-разному.

**Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:**

- с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
- со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством РФ, т. е. гражданин может быть объявлен судом умершим, если в месте его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение пяти лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, – в течение шести месяцев.

Задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;

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

Кроме названных обстоятельств самостоятельными юридическими фактами, на основании которых прекращается налоговая обязанность, являются: списание безнадежных долгов по налогам и сборам в порядке ст. 59 НК РФ, уплата налога за налогоплательщика его поручителем в порядке ст. 74 НК РФ.

**Исполнение налоговой обязанности**

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Обязанность по уплате налога должна быть выполнена в срок, установленный законодательством о налогах и сборах. Налогоплательщик вправе исполнить обязанность по уплате налогов досрочно.

Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанности по уплате налога является основанием для направления налоговым органом или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате налога.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем взыскания налога за счет иного имущества.

Взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с физического лица производится в судебном порядке.

Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

- юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами;
- юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика.

Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами – с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Налог не признается уплаченным в случае отзыва налогоплательщиком или возврата банком налогоплательщику платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд), а также если на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога этот налогоплательщик имеет иные неисполненные требования, предъявленные к счету, которые в соответствии с гражданским законодательством РФ исполняются в первоочередном порядке, и налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для удовлетворения всех требований.

Обязанность по уплате налога также считается исполненной после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов.

Если обязанность по исчислению и удержанию налога возложена в соответствии с НК РФ на налогового агента, то обязанность налогоплательщика по уплате налога считается выполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте РФ. Иностранными организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами РФ, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

Неисполнение обязанности по уплате налога является основанием для применения мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога, предусмотренных НК РФ.

#### **Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности**

**Способы исполнения налоговой обязанности** – совокупность мер правового воздействия, которые обеспечивают исполнение обязанности по уплате налогов и сборов.

НК РФ содержит исчерпывающий перечень рассматриваемых способов:

- залог имущества;
- поручительство;
- пени;
- приостановление операций по счетам в банке;
- наложение ареста на имущество налогоплательщика.

**Залог имущества.** Сущность залога заключается в предоставлении кредитором залогодержателю права на приоритетное (за некоторым исключением, установленным законом) удовлетворение своего требования за счет заложенного имущества.

Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем. Залогодателем может быть как сам налогоплательщик или плательщик сбора, так и третье лицо.

Предметом залога может быть имущество, в отношении которого может быть установлен залог по гражданскому законодательству РФ.

**Поручительство.** В силу поручительства поручитель обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налогов, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога и соответствующих пеней.

Поручительство оформляется в соответствии с ГК РФ договором между налоговым органом и поручителем.

Поручителем вправе выступать юридическое или физическое лицо. По одной обязанности по уплате налога допускается одновременное участие нескольких поручителей.

**Пеня.** Пеней признается денежная сумма, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов или сборов, в том числе налогов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего за установленным законодательством о налогах и сборах дня уплаты налога или сбора.

Принудительное взыскание пеней с организаций производится в бесспорном порядке, а с физических лиц – в судебном порядке.

**Приостановление операций по счетам** налогоплательщика-организации, налогового агента – организации, плательщика сбора – организации или налогоплательщика – индивидуального предпринимателя. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету, если иное не предусмотрено настоящей статьей.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога.

**Арест имущества.** Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Арест имущества может быть полным или частичным.

Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения обязанности по уплате налога.

#### **Зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм – налогов, сборов или пени**

Иногда налогоплательщик исполняет свою обязанность в несколько большем объеме, чем причитается в соответствии с действующим законодательством. Переплата налогов, сборов или пени может произойти по различным причинам, наиболее распространенными из которых являются расчетные ошибки, добросовестное заблуждение о ставках налога (сбора) или ставки рефинансирования Центрального банка РФ, неверная сумма недоимки, указанная налоговым органом, и т. д.

Относительно переплаты обязательных платежей налоговое законодательство предусматривает два варианта восстановления имущественных прав налогоплательщика: зачет и возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм.

Согласно НК РФ возврат излишне уплаченного налога производится по письменному заявлению налогоплательщика, которое может быть подано им в течение трех лет со дня

уплаты суммы излишне уплаченного налога. Решение о возврате налоговый орган должен принять в течение двух недель после получения такого заявления.

В соответствии с 78 НК РФ сумма излишне уплаченного налога может быть:

- зачтена в счет предстоящих платежей по этому или иным налогам;
- зачтена в счет погашения недоимки по другим налогам;
- возвращена налогоплательщику.

Таким образом, НК РФ четко устанавливает очередность действий налоговых органов в этом случае. В первую очередь должна быть погашена недоимка по другим налогам, сборам и пеням. Только после этого налоговый орган может вернуть налог или зачесть его в счет будущих платежей. Причем налогоплательщик сам выбирает удобный ему вариант – возврат или зачет.

Возврат суммы излишне уплаченного налога производится за счет средств бюджета (внебюджетного фонда), в который произошла переплата, в течение одного месяца со дня подачи заявления о возврате, если иное не установлено НК РФ.

При нарушении указанного срока на сумму излишне уплаченного налога, не возвращенную в установленный срок, начисляются проценты за каждый день нарушения срока возврата.

Зачет или возврат излишне уплаченной суммы налога производится в валюте РФ.

Налоги, которые были излишне взысканы налоговыми органами, должны быть возвращены или зачтены в счет будущих платежей.

Решение о возврате суммы излишне взысканного налога принимается налоговым органом на основании письменного заявления налогоплательщика, с которого взыскан этот налог, в течение двух недель со дня регистрации указанного заявления, а судом – в порядке искового судопроизводства.

Заявление о возврате суммы излишне взысканного налога в налоговый орган может быть подано в течение одного месяца со дня, когда налогоплательщику стало известно о факте излишнего взыскания с него налога, а исковое заявление в суд – в течение трех лет, начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания налога.

В случае признания факта излишнего взыскания налога орган, рассматривающий заявление налогоплательщика, принимает решение о возврате излишне взысканных сумм налога, а также процентов на эти суммы.

### **Изменение срока уплаты налога, сбора или пени**

Изменением срока уплаты налога и сбора (гл. 9 НК РФ) признается перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Изменение срока уплаты налога и сбора не отменяет существующей и не создает новой обязанности по уплате налога и сбора.

Изменение срока уплаты налога и сбора осуществляется в **форме:**

- отсрочки;
- рассрочки;
- налогового кредита;
- инвестиционного налогового кредита.

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

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

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

- причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;
- задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;
- угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;
- если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;
- если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер;
- основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, устанавливаются Таможенным кодексом РФ.

**Налоговый кредит** предоставляет собой изменение срока уплаты на срок от трех месяцев до одного года.

Решение уполномоченного органа о предоставлении заинтересованному лицу налогового кредита является основанием для заключения договора о налоговом кредите, который должен быть заключен в течение семи дней после принятия такого решения.

Договор о налоговом кредите должен предусматривать сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит), срок действия договора,

начисляемые на сумму задолженности проценты, порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

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

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

#### **Инвестиционный налоговый кредит**

**Инвестиционный налоговый кредит** представляет собой такое изменение срока уплаты налога, при котором организации при наличии оснований, указанных в ст. 67 НК РФ, предоставляется возможность в течение определенного срока и в определенных пределах уменьшать свои платежи по налогу с последующей поэтапной уплатой суммы кредита и начисленных процентов.

**Договор об инвестиционном налоговом кредите** должен предусматривать порядок уменьшения налоговых платежей, сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит), срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты, порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов, документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство, ответственность сторон.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен содержать положения, в соответствии с которыми не допускаются в течение срока его действия реализация или передача во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого организацией явилось условием для предоставления инвестиционного налогового кредита, либо определяются условия такой реализации (передачи).

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен **на срок** от одного года до пяти лет.

Организация, получившая инвестиционный налоговый кредит, вправе уменьшать свои платежи по соответствующему налогу в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом

увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

## **Тема 8. Налоговый контроль**

Среди форм налогового контроля налоговые проверки занимают ведущее положение по действенности, эффективности и, соответственно, значимости. В настоящее время вопросы правового регулирования налоговых проверок имеют высокую ценность как с теоретической точки зрения - для выявления путей дальнейшего совершенствования законодательства, так и с практической точки зрения - для более эффективной защиты прав налогоплательщиков и интересов государства.

Налоговая проверка направлена не только на установление фактов нарушения законодательства о налогах и сборах, в результате которых бюджетной системой недополучены суммы причитающихся к уплате налогов и сборов, составляющие значительную часть доходов государства, но и на предупреждение и пресечение нежелательных последствий несоблюдения действующих на территории РФ правил осуществления деятельности, ведения учета и заполнения отчетности, оказание помощи налогоплательщикам.

В связи с этим актуальность изучения вопросов правового регулирования налоговых проверок в Российской Федерации обусловлена необходимостью полного и всестороннего анализа проблем правового регулирования налоговых проверок.

Поскольку налоговой проверке может быть подвергнут любой налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент независимо от того, является ли он организацией, индивидуальным предпринимателем или просто физическим лицом, знание соответствующих положений НК РФ и специальной нормативной правовой базы о порядке назначения и проведения налоговых проверок, о правилах оформления документов, составляемых в ходе налоговых проверок и по их окончании, о порядке вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки поможет проверяемому лицу дать взвешенную правовую оценку правомерности требований сотрудников налоговых органов, проводящих налоговую проверку, и правильно выстроить линию защиты с целью

успешной реализации своих прав и законных интересов в случае возникновения конфликтной ситуации.

### **Понятие, сущность и цели налоговых проверок**

Налоговая проверка — это основная форма налогового контроля, представляющая собой комплекс процессуальных действий уполномоченных органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах и осуществляемая посредством сопоставления отчетных данных налогоплательщиков с фактическим состоянием его финансово-хозяйственной деятельности.

Осуществление проверок финансово-хозяйственных операций налогоплательщиков является главной задачей деятельности налоговых органов, право на реализацию которой им предоставлено ст. 31 НК РФ и ст. 7 Закона РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации". Реализация налоговыми органами предоставленных контрольных полномочий возможна только в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. Детальная правовая регламентация контрольных процедур осуществляется посредством нормативных правовых актов Министерства финансов РФ.

Налоговые проверки занимают ведущее место среди иных форм налогового контроля. Посредством проведения налоговой проверки возможно сопоставление данных, предоставленных налогоплательщиком в налоговый орган, и тех фактов, которые выявлены налоговым органом.

Налоговая проверка является формой контроля налоговых органов за соблюдением налогоплательщиками законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов в целях принятия мер по предотвращению и устранению нарушений, взыскания недоимок по налогам, привлечению виновных лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Существуют два вида проверок налогоплательщиков налоговыми органами - камеральная проверка и выездная.

Целями налогового контроля выступает обеспечение исполнения налогового законодательства налогоплательщиками, налоговыми агентами и другими субъектами налоговых правоотношений, обеспечение режима законности в сфере налогообложения, выявление налоговых правонарушений и преступлений, привлечение к ответственности виновных лиц, предупреждение налоговых правонарушений и преступлений в будущем, обеспечение неотвратимости наступления налоговой, административной или уголовной ответственности.

Если в результате налоговых проверок выяснится, что налогоплательщик не исполняет свои обязанности, которые возложены на него законодательством о налогах и

сборах или исполняет их не в полном объеме, то налоговые органы имеют право взыскать пени и недоимки и наложить на налогоплательщика штраф.

В соответствии со ст. 82 НК РФ под налоговым контролем признается деятельность уполномоченных органов по контролю за соблюдением налогоплательщиками, налоговыми агентами и плательщиками сборов законодательства о налогах и сборах.

Содержание налогового контроля включает:

- наблюдение за подконтрольными объектами;
- прогнозирование, планирование, учет и анализ тенденций в налоговой сфере;
- принятие мер по предотвращению и пресечению налоговых нарушений;
- выявление виновных и привлечение их к ответственности.

Элементами налогового контроля являются:

- законодательство о налогах и сборах;
- субъекты налогового контроля;
- объекты налогового контроля;
- формы и методы налогового контроля;
- порядок (процедура) налогового контроля;
- инструменты организации и обеспечения налогового контроля (государственная регистрация организаций и индивидуальных предпринимателей, учет налогоплательщиков, ведение базы данных, налоговые проверки, ведение лицевых счетов налогоплательщиков, взыскание задолженности в бюджет, применение санкций и др.).

Субъектами налогового контроля являются:

-налоговые органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, и его территориальные органы - Федеральная налоговая служба Российской Федерации);

-таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации - Федеральная таможенная служба Российской Федерации).

Объекты налоговых проверок - денежные документы, бухгалтерские регистры и отчетность, планы, сметы, договоры, приказы, деловая переписка, декларации и другие документы, связанные с исчислением и уплатой налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды.

Налоговый контроль осуществляется как государственными органами, так и аудиторскими фирмами, бухгалтерскими и финансовыми службами предприятий. Разумеется, цели и задачи государственного и негосударственного налогового контроля различны.

Статьей 82 Кодекса определены формы проведения государственного налогового контроля. Он проводится должностными лицами налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов в пределах своей компетенции посредством:

- налоговых проверок;
- получения объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;
- проверки данных учета и отчетности;
- осмотра помещений и территорий, используемых для извлечения дохода;
- в других формах, предусмотренных Кодексом.

Необходимость налоговых проверок обусловлена рядом причин:

несогласованностью в ряде случаев нормативных актов по налогообложению и положений по бухгалтерскому учету;

развитием частного бизнеса без образования юридического лица, предприниматели которого в силу своей мобильности, непостоянства места нахождения и сложности контроля за их деятельностью уходят от налогообложения или указывают заниженный доход и, соответственно, платят меньше налогов;

недостаточной подготовкой руководителей и главных бухгалтеров организаций, в частности малых предприятий, в области налогообложения;

невысоким уровнем подготовки работников некоторых налоговых инспекций вследствие отставания организации профессиональной подготовки кадров для налоговой службы от реальной потребности;

преднамеренным уходом от уплаты налогов или занижением налоговой базы, в первую очередь по налогу на прибыль или имущество юридических лиц;

несовершенством и нестабильностью налогового законодательства и нормативных документов.

### **Налоговый контроль как вид налоговой деятельности и как институт налогового права.**

Неотъемлемой составной частью финансовой деятельности государства является финансовый контроль. Наличие финансового контроля объективно обусловлено тем, что финансам как экономической категории присуще не только распределительная, но и контрольная функции. Поэтому использование государством для решения своих задач финансов обязательно предполагает проведение с их помощью контроля за ходом выполнения этих задач. Значение финансового контроля выражается в том, что при его проведении проверяются, во-первых, соблюдение установленного правопорядка, в процессе финансо-

вой деятельности органами государственной власти и местного самоуправления, предприятиями, учреждениями, организациями, гражданами и, во-вторых, экономическая обоснованность и эффективность осуществляемых действий, соответствие их задачам государства. Таким образом, он служит важным способом обеспечения законности и целесообразности проводимой финансовой деятельности. Финансовый контроль присущ всем финансово-правовым институтам. Поэтому помимо общих финансово-правовых норм, регулирующих организацию и порядок проведения финансового контроля в целом, имеются нормы, предусматривающие его специфику в отдельных финансово-правовых институтах и закреплённые соответствующим законодательством. Что можно заметить в налоговом законодательстве. Но здесь нужно отметить, что государственное управление налогообложением и налоговый контроль как часть государственного управления и финансового контроля в целом отличаются от других форм управления и контроля тем, что их объектом являются различные виды налогов, организация функционирования системы уплаты налогов и налоговые правоотношения в целом.

«Налоговая деятельность — это деятельность государства, выступающего в целом или в лице уполномоченных на то органов, по установлению налогов и обеспечению их поступления в доход государства.

Основными направлениями налоговой деятельности являются:

установление налогов;

формирование налоговой структуры государства и обеспечение ее нормального функционирования;

осуществление контроля за исполнением налоговых обязательств (налоговый контроль);

обеспечение уплаты налогов, включая их принудительное взимание;

установление юридической ответственности за нарушение налогового законодательства и привлечение к ней лиц, допустивших эти нарушения».

Налоги представляют собой основной источник существования государства и поэтому вполне объяснима его заинтересованность в том, чтобы все его предписания, заложенные в соответствующих актах налогового законодательства, были выполнены надлежащим образом. Это же касается не только налогоплательщиков, обязанных точно и своевременно исполнять свои налоговые обязательства, но и всех других лиц, участвующих в сложных и многообразных операциях по организации и осуществлению налогообложения (налоговых агентов государства, банков и др.), и конечно же собственных органов (в первую очередь налоговых). Поэтому было бы ошибочным сводить налоговый контроль к контролю за полной и своевременной уплатой налогов. Это понятие как мы видим мно-

го шире. В своём широком значении налоговый контроль — это контроль за исполнением налогового законодательства. Контроль за соблюдением налогового законодательства — это общая функция государства, которая распространяется на любые отрасли законодательства. Через данный контроль государство обеспечивает режим законности и правопорядка. А следовательно, контроль за соблюдением налогового законодательства не представляет собой какого-либо исключения по сравнению с любыми другими отраслями законодательства. Осуществляя контроль за соблюдением законодательства в целом, государство выступает в качестве беспристрастного арбитра в случае возникновения спора между ними. В то же время нельзя не заметить и того, что контроль за соблюдением налогового законодательства является средством обеспечения сбора налогов, которые являются имущественным доходом государства. То есть в этом контроле заложен материальный интерес государства, которое одновременно является и стороной налогового правоотношения (в целом или в лице своего уполномоченного органа), и субъектом, осуществляющим правовое регулирование этого отношения, осуществляя деятельность по изданию актов налогового законодательства. Налоговый контроль является видом финансового контроля. В процессе осуществления налогового контроля осуществляется реализация такого направления финансовой деятельности государства, как сбор доходов, идущих на формирование денежных фондов, входящих в состав этого государства.

Налоговый контроль относится к специализированным видам государственного контроля. Это выражается в том, что налоговый контроль осуществляется органами, которые специально уполномочены на это. Причём государство, как правило, стремится к концентрации налогового контроля в руках либо вообще одного органа или, по крайней мере, ограничивает их количество, не допуская другие контрольно-надзорные органы к осуществлению такого контроля.

### **Выездная налоговая проверка**

Выездная налоговая проверка – проводится на территории налогоплательщика на основании решения руководителя налогового органа или его зама, если у налогоплательщика нет помещения, то проверка проводится на территории налогового органа.

Порядок проведения выездной налоговой проверки установлен ст. 89 НК РФ. Она проводится на территории (в помещении) налогоплательщика на основании решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа.

Выездная проверка проводится по критериям отбора.

Общедоступными критериями самостоятельной оценки рисков для налогоплательщиков, используемыми налоговыми органами в процессе отбора объектов для проведения выездных налоговых проверок, могут являться:

1. Налоговая нагрузка у данного налогоплательщика ниже ее среднего уровня по хозяйствующим субъектам в конкретной отрасли (виду экономической деятельности).

2. Отражение в бухгалтерской или налоговой отчетности убытков на протяжении нескольких налоговых периодов.

3. Отражение в налоговой отчетности значительных сумм налоговых вычетов за определенный период.

4. Опережающий темп роста расходов над темпом роста доходов от реализации товаров (работ, услуг).

5. Выплата среднемесячной заработной платы на одного работника ниже среднего уровня по виду экономической деятельности в субъекте Российской Федерации.

6. Неоднократное приближение к предельному значению установленных Налоговым кодексом Российской Федерации величин показателей, предоставляющих право применять налогоплательщикам специальные налоговые режимы.

7. Отражение индивидуальным предпринимателем суммы расхода, максимально приближенной к сумме его дохода, полученного за календарный год.

8. Построение финансово-хозяйственной деятельности на основе заключения договоров с контрагентами-перекупщиками или посредниками ("цепочки контрагентов") без наличия разумных экономических или иных причин (деловой цели).

9. Непредставление налогоплательщиком пояснений на уведомление налогового органа о выявлении несоответствия показателей деятельности.

10. Неоднократное снятие с учета и постановка на учет в налоговых органах налогоплательщика в связи с изменением места нахождения ("миграция" между налоговыми органами).

11. Значительное отклонение уровня рентабельности по данным бухгалтерского учета от уровня рентабельности для данной сферы деятельности по данным статистики.

12. Ведение финансово-хозяйственной деятельности с высоким налоговым риском.

Предмет данной налоговой проверки определяется самим налоговым органом и может охватывать несколько налогов.

Выездная налоговая проверка не может продлиться более двух месяцев.

Выездные налоговые проверки подразделяются на:

1. Комплексные и выборочные.
2. Первичные и повторные.
3. Обычные и контрольные.
4. Плановые и внеплановые.

Выездная налоговая проверка является для налогоплательщика серьезным испытанием, преодолеть которое можно, если знать, в каких случаях налогоплательщика включают в план проверки, какими полномочиями наделены налоговые органы, что происходит после завершения проверки.

В соответствии со ст. 82 НК РФ налоговые проверки являются одной из форм налогового контроля. Статья 87 НК РФ предоставляет налоговым органам право проводить камеральные и выездные налоговые проверки. При этом именно выездная проверка является наиболее "проблемной" для налогоплательщика, так как она связана с присутствием сотрудников налоговых органов на территории налогоплательщика и с истребованием у него первичных документов.

Налоговые органы организуют работу по проведению выездных проверок на основании ежеквартальных планов.

Выездная налоговая проверка, по общему правилу, должна проводиться на территории проверяемого налогоплательщика, но если у проверяемого налогоплательщика нет объективной возможности принять сотрудников налоговых органов и представить им необходимые для проверки материалы, то проверка может быть проведена в помещении налогового органа, но по правилам проведения выездных проверок.

Налоговый Кодекс РФ предоставляет должностным лицам налоговых органов при проведении выездных проверок довольно обширные полномочия, а именно: проводить инвентаризацию имущества, производить осмотр территорий, помещений, документов и предметов, привлекать экспертов, специалистов, истребовать необходимые для проверки документы, изымать у налогоплательщика или иного обязанного лица документы, свидетельствующие о совершении налоговых правонарушений, проводить встречные проверки. Перечисленные мероприятия налогового контроля регламентируются в ст. 90-98 НК РФ.

В ходе выездной налоговой проверки должностные лица налоговых органов проверяют документы, позволяющие сделать вывод о правильности исчисления, полноте и своевременности уплаты и (или) перечисления налогоплательщиком налогов и сборов. Как правило, изучаются учредительные документы налогоплательщика, свидетельство о постановке на учет в налоговом органе, налоговые декларации, документы бухгалтерской отчетности организации, договоры, банковские и кассовые документы, накладные на отпуск материальных ценностей, акты выполненных работ, счета-фактуры и другие первичные учетные документы, подтверждающие факты проведения налогоплательщиком хозяйственных операций, главная книга и т. д.

Пункт 1 ст. 93 НК РФ гласит, что должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, пла-

тельщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы. Требование о предоставлении указанных документов должно содержать наименование и вид необходимых для проверки документов. Указанное требование подписывается должностным лицом налогового органа, проводящего проверку, и вручается налогоплательщику под расписку с указанием даты вручения данного требования.

Отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента представить истребованные налоговым органом документы или непредставление их в пятидневный срок влечет ответственность в соответствии со ст. 126 НК РФ.

Налоговый Кодекс РФ не дает ответа на вопрос: как исчисляется срок представления документов – в рабочих или календарных днях? В арбитражной практике есть дела, когда суды при исчислении срока брали за основу рабочие дни.

По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения. Датой окончания проверки считается дата, указанная в этой справке.

Не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке составляется акт налоговой проверки, который должен быть подписан теми, кто ее проводил, и руководителем проверяемой организации либо его представителями.

В акте выездной налоговой проверки излагаются документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленных в ходе проверки, или указывается, что таких нарушений нет.

Итоговая часть акта содержит сведения об общих суммах неуплаченных или не полностью уплаченных налогов. Кроме того, проверяющие вносят предложения по устранению выявленных нарушений, а также делают выводы о том, что в действиях налогоплательщика имеются признаки налоговых правонарушений.

Если налогоплательщик не согласен с содержанием акта отказывается его подписать, он вправе в двухнедельный срок со дня получения акта проверки изложить возражения по акту в целом или по его отдельным положениям или представить письменное объяснение причин, по которым он отказался подписать акт. При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность его позиции.

Руководитель (заместитель руководителя) налогового органа в течение двух недель (не более) рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

Если налогоплательщик представил письменные объяснения или возражения по акту налоговой проверки, то материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика или их представителя. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган должен известить налогоплательщика заблаговременно. Если же налогоплательщик не представил возражения, то руководитель (заместитель руководителя) налогового органа после того, как истечет двухнедельный срок, имеет право рассмотреть материалы проверки без налогоплательщика и вынести решение.

Привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения производится на основании соответствующего решения, в котором указываются статьи НК РФ, предусматривающие совершенные правонарушения и меры ответственности за них. А затем в десятидневный срок с момента вынесения решения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки и пени.

### **Камеральная налоговая проверка**

Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговой декларации и представленных документов.

Камеральная проверка проводится без специального разрешения.

Проводится обязательно.

Данная проверка проводится только по конкретному налогу за определенный период на территории налогового органа.

Срок проведения в течении трех месяцев со дня передачи декларации.

Целью камеральной налоговой проверки является контроль за соблюдением налогоплательщиком, плательщиком налогов и сборов или налоговым агентом законодательства о налогах и сборах. Камеральная налоговая проверка является основной формой налогового контроля.

Такая проверка проводится уполномоченным должностным лицом налоговых органов в соответствии с их служебными обязанностями и без какого-либо специального разрешения руководителя налогового органа.

Если камеральной налоговой проверкой выявлены ошибки в налоговой декларации или в других расчетах, а так же выявлены противоречия между сведениями в представленных документах, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием в течении 5 дней предоставить необходимые сведения, пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

При обнаружении ошибок в сданной отчетности налогоплательщик вправе представить уточненную налоговую декларацию. При этом, если уточненная декларация пред-

ставлена до окончания срока камеральной проверки, то налоговый орган прекращает все действия и контрольные мероприятия в отношении ранее представленной декларации и проводит новую камеральную проверку. Информация, сведения и документы, полученные налоговыми органами в рамках первоначальной проверки, могут быть использованы при проверке уточненной декларации.

Если же уточненная декларация представлена в момент завершения камеральной проверки, то проверяющие заканчивают начатую проверку в соответствии с нормами Налогового кодекса. Завершением проверки считается дата составления акта проверки. В таком случае налоговый орган вправе вынести решение о привлечении налогоплательщика к ответственности и взыскать недоимку.

Если в ходе камеральной проверки инспектор не выявил нарушений, то налоговый орган не выносит никакого решения и не посылает налогоплательщику уведомления. В случае, если было заявлено возмещение налога на добавленную стоимость из бюджета и инспекция не обнаружила нарушений, налоговый орган в течение семи дней после окончания проверки принимает решение о возмещении. О принятом решении налоговый орган информирует организацию-налогоплательщика в течение пяти дней.

Иначе дело обстоит в случае обнаружения инспектором в ходе проверки нарушений законодательства о налогах и сборах. При установлении факта налогового правонарушения проверяющее лицо в течение десяти дней после окончания проверки составляет акт. В течение пяти дней с даты, указанной в акте, он должен быть вручен лицу, в отношении которого проводилась проверка, лично под расписку или иным способом, подтверждающим дату его получения налогоплательщиком.

После рассмотрения результатов камеральной налоговой проверки руководитель налогового органа в течение десяти дней выносит решение о привлечении либо об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Если в декларации было заявлено возмещение из бюджета, то одновременно с решением о привлечении или отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности выносятся одно из следующих решений:

- о возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению;
- об отказе в возмещении полностью суммы налога, заявленной к возмещению.

В отдельных случаях, инспекция принимает решение о возмещении не всей заявленной в декларации к возмещению суммы НДС, а только ее части. По результатам такой проверки инспекция вправе выносить два решения. Одно - в отношении сумм, правомерность принятия которых к вычету документально подтверждена, второе - в отношении

сумм, по которым необходимо представление дополнительных обосновывающих материалов.

В случае несогласия с вынесенным по итогам камеральной налоговой проверки решением, налогоплательщик может его обжаловать в порядке, установленном налоговым законодательством. При этом решение можно обжаловать в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе.

### **Порядок вынесения решения по материалам проверок**

Пунктом 7 ст. 101 НК РФ установлено, что по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решения двух видов: о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения; об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения. В п. 8 ст. 101 НК РФ установлены требования к решениям, принимаемым по результатам налоговых проверок. Так, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного привлекаемым к ответственности лицом налогового правонарушения так, как они установлены проведенной проверкой, со ссылкой на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, в отношении которого проводилась проверка, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные правонарушения, и применяемые меры ответственности. В решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения указываются размер выявленной недоимки и соответствующих пеней а также подлежащий уплате штраф. В решении об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства, послужившие основанием для такого отказа. В этом решении могут быть указаны размер недоимки, если она была выявлена в ходе проверки, и сумма соответствующих пеней.

Кроме того, в решении о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения либо в решении об отказе в привлечении указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу), а также наименование органа, его место нахождения, другие необходимые сведения. В п. 9 ст. 101 НК РФ установлен регламент вступления в силу решений руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, принимаемого по результатам проверки. Указанный правовой механизм необходимо рассматривать в систем-

ной связи с механизмом подачи апелляционной жалобы на решение руководителя налогового органа, изложенного в ст. 101.2 НК РФ. Так, решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения и решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения вступают в силу по истечении 10 дней со дня вручения лицу (его представителю), в отношении которого было вынесено соответствующее решение. В случае подачи апелляционной жалобы на решение налогового органа в порядке, предусмотренном ст. 101.2 НК РФ, указанное решение вступает в силу со дня его утверждения вышестоящим налоговым органом полностью или частично. Федеральный закон от 27.07.06 № 137-ФЗ впервые предусмотрел в ст. 101 НК РФ механизм обеспечительных мер (пп. 10–12 ст. 101 НК РФ), направленных на исполнение решения руководителя налогового органа, принимаемого по результатам проверки.

### **Тема 9. Характеристика налоговых правонарушений**

**Налоговое правонарушение**, согласно статье 106 НК РФ, — это виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, за которое НК РФ установлена ответственность.

К ответственности за налоговые правонарушения могут быть привлечены как организации, так и физические лица в случаях, предусмотренных гл.16 Налогового кодекса. Последние могут быть привлечены к ответственности с **шестнадцатилетнего возраста**. Ст. 108 НК РФ раскрывает общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения:

- никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;
- ответственность за налоговое правонарушение, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного УК РФ;

НК РФ различает степень виновности налогоплательщиков за совершение налоговых правонарушений. Так, противоправное деяние может быть совершено умышленно или по неосторожности. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействий), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействий). Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействий) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействий), хотя должно и могло это осознавать.

Согласно ст. 114 НК РФ, налоговой санкцией является мера ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговые санкции установлены в виде денежных взысканий (штрафов) главой 16 НК РФ.

Если налогоплательщик совершил два или более налоговых правонарушения, то налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение.

### **НАЛОГОВЫЕ ПРАВОНАРУШЕНИЯ И ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА ИХ СОВЕРШЕНИЕ**

Основным нормативно-правовым актом, регламентирующим вопросы, связанные с налоговыми правонарушениями, является НК РФ. Налоговым правонарушениям и ответственности за их совершение посвящен VI раздел НК РФ.

НК РФ является не единственным источником, в котором закреплена ответственность за совершение налогового правонарушения. Объективно существующая дифференциация в проявлениях и последствиях противоправных действий (бездействий) в налоговой сфере повлекла их разделение на **налоговые преступления, за которые предусмотрена уголовная ответственность, и налоговые правонарушения, влекущие административную ответственность**. Регламентирование различных видов ответственности за совершение противоправных деяний объясняется их разнообразным характером.

**Противоправность деяния и наличие санкции** за данное деяние являются обязательными признаками налогового правонарушения, которые образуют его состав. Налоговым правонарушением признается действие (бездействие) при одновременном наличии 4 элементов: **объекта, объективной стороны, субъекта, субъективной стороны**.

#### **Элементы налогового правонарушения**

##### **Объект налогового правонарушения:**

Урегулированные и защищенные законом блага и ценности, которым наносится вред противоправными действиями (бездействиями) Его составные части:

- Установленный законом порядок исчисления и уплаты налогов и сборов.
- Порядок учета налогоплательщиков.
- Порядок составления налоговой отчетности.

##### **Объективная сторона налогового правонарушения**

Противоправное действие (бездействие) субъекта правонарушения, за которое нормами НК установлена ответственность.

##### **Субъективная сторона налогового правонарушения**

Юридическая вина в форме умысла или неосторожности.

##### **Субъект налогового правонарушения**

Лица, совершившие правонарушение:

Налогоплательщик.

Плательщик сборов.

Налоговый агент.

Лица, способствующие осуществлению налогового контроля:

Эксперт.

Переводчик.

Специалист

(кредитная организация выступает в качестве особого субъекта правонарушения).

Существуют основания для того, чтобы деяние было квалифицировано как налоговое правонарушение, за которое наступает ответственность.

### **3 основания отнесения деяния к налоговому правонарушению:**

1. Нормативное — деяние должно быть соответствующим образом закреплено нормой, определяющей ответственность за совершение данного деяния.
2. Процессуальное — акт уполномоченного органа в наложении конкретного взыскания за конкретное правонарушение.
3. Фактическое — есть деяние конкретного субъекта, нарушающего правовые предписания, охраняемые санкциями.

### **НАЛОГОВАЯ САНКЦИЯ**

Налоговые санкции устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл.16 НК РФ.

В соответствии с пунктом 1 статьи 114 НК РФ **мерой ответственности за совершение правонарушения является налоговая санкция**, которая имеет и превентивное значение — предотвращение повторного совершения плательщиком налогового правонарушения.

После вынесения решения о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения в случаях, когда внесудебный порядок взыскания налоговых санкций не допускается, налоговый орган обращается с иском заявлением в суд о взыскании с этого лица, привлекаемого к ответственности, налоговой санкции.

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

### **Исковое заявление о взыскании налоговой санкции подается:**

**В арбитражный суд** — при взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя;

**В суд общей юрисдикции** — при взыскании налоговой санкции с физического лица не являющегося индивидуальным;

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности. Субъектом ответственности может стать организация либо физическое лицо не младше 16 лет (ст. 107 НК РФ).

Поскольку налоговые правонарушения, совершенные умышленно, представляют собой большую общественную опасность, именно за них в НК РФ установлены увеличенные размеры взысканий. Например, в силу 122 НК РФ неуплата или неполная уплата налога в результате занижения налоговой базы или неправильного исчисления сумм налога по итогам налогового периода, выявленная при выездной налоговой проверке, влечет взыскание штрафа в размере 20% неуплаченной суммы налога. При этом за те же действия, совершенные умышленно, штраф взыскивается в размере 40% неуплаченной суммы налога. Если в ходе камеральной или выездной налоговой проверки налоговые органы выявят налоговые правонарушения, то будет принято решение о привлечении налогоплательщика к ответственности. Если будут установлены умысел и неосторожность в налоговых правонарушениях, то финансовая ответственность за налоговые правонарушения будет более жесткая.

#### **Обстоятельства, исключающие вину**

Помимо форм вины существуют **обстоятельства, исключающие вину лица** в совершении налогового правонарушения. В ст. 111 и ст. 112 НК РФ приведены обстоятельства, исключающие, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

#### **Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения:**

вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств;

если лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния;

использование налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам законодательства о налогах и сборах подготовленных финансовым органом;

Представленный в статье **перечень обстоятельств**, также как и в ст. 111 НК РФ, **является открытым**. Это означает, что суды и налоговые органы на свое усмотрение могут признать то или иное обстоятельство смягчающим со всеми закрепленными в Кодексе последствиями.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

отсутствие события налогового правонарушения;

отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;

истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года (срок давности).

#### **Обстоятельства, смягчающие ответственность**

**Обстоятельства, смягчающие ответственность** (совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств: совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения; в силу материальной, служебной или иной зависимости;

В НК РФ определено, что наличие хотя бы одного обстоятельства, смягчающего ответственность, влечет снижение размера налоговой санкции не менее чем в два раза. В п. 3 статьи 114 НК РФ представлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, следовательно, суд и налоговый орган по результатам оценки соответствующих обстоятельств (например, количества смягчающих обстоятельств, личности налогоплательщика или его материального положения) вправе уменьшить размер взыскания и более чем в два раза. Также в НК РФ прописаны отягчающие обстоятельства, при наличии которых ответственность за налоговое правонарушение должна быть увеличена.

Плательщик считается привлеченным к налоговой ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. Совершение в этот промежуток времени аналогичного правонарушения будет являться отягчающим обстоятельством и основанием для увеличения штрафа на 100%.

Согласно п. 2 статьи 108 НК РФ, **никто не может быть дважды привлечен к ответственности за совершение одного и того же правонарушения**. В соответствии с п. 8 ст. 101 НК РФ в решении инспекции о привлечении лица к налоговой ответственности должны быть изложены обстоятельства совершенного правонарушения и приведены ссылки на документы и иные сведения, подтверждающие указанные обстоятельства. Неисполнение налоговым органом данного требования означает недоказанность наличия события налогового правонарушения в действиях плательщика.

Срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения составляет 3 года, по истечению которого налогоплательщик не может быть привлечен к ответственности за его совершение.

Срок, в течение которого может быть взыскана налоговая санкция, исчисляется с даты составления акта налоговой проверки (камеральной или выездной), а не вынесения реше-

ния по ее результату. Данный срок является пресекательным, т. е. не подлежащим восстановлению. В случае его пропуска суд отказывает в удовлетворении требований налогового органа.

### **ВИДЫ НАЛОГОВЫХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ**

Виды налоговых правонарушений, а также налоговая и административная ответственность за их совершение представлены в статьях Налогового кодекса с 116 по 135 и статья 75. Законодательством установлена обязанность налогоплательщиков по постановке на учет в налоговых органах по месту своего нахождения (по месту жительства, если речь идет о физических лицах, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица), по месту нахождения обособленных подразделений, а также по месту нахождения принадлежащих им налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению (ст. 83 НК РФ).

В целях обеспечения налогового контроля должностные лица налоговых органов в соответствии со ст. 91 НК РФ при соблюдении установленных законодательством условий пользуются правом беспрепятственного доступа на территорию или в помещение налогоплательщика.

Юридическая ответственность — общеправовая категория, которая конкретизируется в отдельных отраслях права.

Порядок уплаты налогов обеспечивается применением финансовой, административной, уголовной и дисциплинарной ответственности, т. е. применяются различные виды юридической ответственности. Для наступления юридической ответственности, в том числе и за нарушение налогового законодательства, необходимо наличие четырех условий: противоправного поведения; вреда (ущерба); причинной связи между противоправным поведением и наступившим вредом (ущербом); вины нарушителя установленных правил поведения.

Налоговый кодекс РФ установил ответственность налогоплательщика за нарушение налогового законодательства (ст. 116-127 НК РФ).

### **УГОЛОВНАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ ЗА СОВЕРШЕНИЕ НАЛОГОВОГО ПРАВОНАРУШЕНИЯ**

Уголовная ответственность за совершение налоговых правонарушений предусмотрена также в 22 главе Уголовного кодекса — «Преступления в сфере экономики».

Нормы уголовного права, относящиеся к уголовным преступлениям по неуплате налогов и сборов, существенным образом изменились с 1 января 2010 года. В результате этих изменений произошел вывод из уголовной сферы части норм, относящихся к вопросам неуплаты налогов и сборов.

Четыре статьи Уголовного кодекса, устанавливают уголовную ответственность за налоговые преступления (статьи 198, 199, 199.1, 199.2).

Субъектом, т. е. лицом привлекаемым к уголовной ответственности, может быть только физическое лицо, даже в случаях, когда некое уголовное деяние касается организации. Таким образом, когда речь идет об уголовном преступлении, выражающемся в уклонении от уплаты налогов, к ответственности будут привлекаться конкретные люди, в частности это могут быть директор или главный бухгалтер, а в определенных случаях — учредители.

К уголовной ответственности за неуплату налогов и сборов могут быть привлечены лишь вменяемые лица, достигшие 16-летнего возраста.

**Различают три вида деяний, которые образуют состав уголовного преступления в сфере налогов и сборов:**

1. Уклонение от уплаты налогов и сборов;
2. Неисполнение обязанностей налогового агента;
3. Соккрытие денег и имущества организации или предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание налогов и сборов.

Согласно ст. 198 УК РФ, уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых является обязательным, либо путем представления заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 100000 до 300000 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.

При этом **крупным размером** признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 600000 рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1800000 рублей.

То же деяние, совершенное в особо крупном размере, наказывается:

- штрафом в размере от 200000 до 500000 рублей;
- или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от семнадцати месяцев до трех лет;
- либо лишением свободы на срок до трех лет.

Статья 199.1. устанавливает ответственность налогового агента за неисполнение им в личных интересах обязанностей по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов в соответствующий бюджет.

Согласно ст. 199.2 УК РФ, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, наказывается.

Факт неуплаты налогов в размерах менее крупного, даже при полном формальном наличии состава уголовного преступления, преступлением не является. Согласно п. 2 ст. 14 УК РФ, не является преступлением действие, либо бездействие, хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного Уголовным кодексом, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности. Однако, поскольку за неуплату налогов, кроме уголовной предусмотрена ответственность по налоговому законодательству и Административному кодексу, отсутствие в действиях по неуплате налогов состава уголовного преступления не означает, что налоги и штрафы платить не придется. Уплата начисленных налогов и кроме того штрафов и пени в любом случае обязательна, но в рассматриваемой ситуации без привлечения к уголовной ответственности.

## **Тема 10. Налоговая ответственность**

### **ПОНЯТИЕ НАЛОГОВОЙ ОТВЕТСТВЕННОСТИ**

В НК РФ определено: за невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность в соответствии с законодательством РФ.

Налоговая ответственность связана с государственным принуждением, которое выступает её содержанием. Такое принуждение от имени государства осуществляют органы налогового администрирования и органы внутренних дел.

Ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах характеризуется определёнными лишениями, которые обязан претерпеть виновный. Лишения заключаются в применении к нарушителю законодательства о налогах и сборах соответствующих санкций, которые и являются мерой ответственности.

В соответствии со способом, каким они служат охране правопорядка, санкции подразделяются на правосстановительные и штрафные (карательные). Санкции за нарушение законодательства о налогах и сборах, которые заключаются во взыскании пени за просрочку уплаты налогов, являются правосстановительными, а те санкции, которые предполагают взыскание штрафов — штрафными (карательными). За нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки налоговых преступлений, наряду со

штрафами, предусматриваются и другие наказания вплоть до лишения свободы. Такая ответственность наступает только за совершенное нарушение законодательства о налогах и сборах, которое выступает в качестве её основания.

Основаниями привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах могут являться:

- 1) налоговые правонарушения;
- 2) нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административных правонарушений (налоговые проступки);
- 3) преступления, связанные с нарушением законодательства о налогах и сборах (налоговые преступления).

Ответственность за совершение налогового правонарушения обладает всеми основными признаками юридической ответственности:

- 1) выражается в применении мер государственного принуждения;
- 2) выступает на основе норм права и за нарушение правовых норм;
- 3) является последствием виновного деяния;
- 4) состоит в применении санкций правовых норм и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые правонарушитель должен претерпеть.

Но для того чтобы говорить о ней как о самостоятельном виде ответственности, необходимо выделить и особые признаки ответственности за налоговые правонарушения, а именно:

- 1) основанием ответственности является налоговое правонарушение;
- 2) применение ответственности за нарушение налогового законодательства урегулировано нормами налогового права;
- 3) особый субъектный состав;
- 4) к данной ответственности обязанных лиц привлекают специальные органы: налоговые или таможенные.

Из этого можно заключить, что налоговая ответственность самостоятельными признаками ответственности не обладает и говорить о налоговой ответственности как о самостоятельном виде ответственности и не представляется возможным. В зависимости от того, какое нарушение законодательства о налогах и сборах лежит в основании анализируемой ответственности, она может относиться на счёт финансовой, административной или уголовной ответственности.

И так, налоговая ответственность - применение органами налогового администрирования налоговых санкций в отношении лица, совершившего налоговое правонаруше-

ние, в соответствии с порядком предусмотренным законодательством о налогах и сборах. Налоговая ответственность в данном случае является разновидностью финансовой ответственности.

В свою очередь налоговая ответственность включает в себя:

- ответственность за совершение собственно налоговых правонарушений, т.е. совершенных лицами, являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами;
- ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами;
- ответственность за нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

В то же время признается совершенным по неосторожности если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения<sup>1</sup>.

#### 4 ОТВЕТСТВЕННОСТЬ, ПРЕДУСМОТРЕННАЯ НАЛОГОВЫМ КОДЕКСОМ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

По своему характеру и направленности все налоговые правонарушения могут быть условно подразделены на несколько обособленных групп:

1) нарушения, связанные с неисполнением обязанностей в связи учетом в налоговых органах (ст. 116 НК РФ);

2) нарушения, связанные с несоблюдением порядка ведения учёта объектов налогообложения, доходов и расходов и представлением в налоговые органы налоговых деклараций (ст. 119-120 НК РФ);

3) нарушения, связанные с неисполнением обязанностей по уплате, удержанию или перечислению налогов и сборов (ст. 122, 123 НК РФ);

---

4) нарушения, связанные с воспрепятствованием законной деятельности органов налогового администрирования (ст. 125-126, 128-129.1 НК РФ).

К налоговым правонарушениям первой группы относится:

Статья кодекса	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
Ст.116 п. 1	Нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе.	Штраф в размере 10 тыс. рублей.
Ст. 116 п. 2	Ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе по основаниям, предусмотренным настоящим Кодексом.	Штраф в размере 10 % от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 40 тысяч рублей.

К налоговым правонарушениям второй группы относится:

Статья кодекса	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
Ст. 119 п. 1	Непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета.	Штраф в размере 5% суммы налога, подлежащего уплате по этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 1000 рублей.
Ст. 119 п. 2	Непредставление управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества в налоговый орган по месту учета в установленный законодательством о налогах и сборах срок.	Штрафа в размере 1 000 рублей за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для его представления.

Ст.119.1	Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме в случаях, предусмотренных НК РФ.	Штраф в размере 200 рублей.
Ст.119.2	Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения.	Штрафа в размере сорока тысяч рублей. Те же деяния, совершенные умышленно, влекут взыскание штрафа в размере восьмидесяти тысяч рублей.
Ст. 120 п. 1, 2	Грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения: отсутствие первичных документов, счетов-фактур, учетных регистров, несвоевременное и неправильное отражение операций.	Штраф в размере 10 тыс. рублей, если эти деяния совершены в одном налоговом периоде; 30 тыс. рублей – в течение более одного налогового периода.
Ст. 120 п. 3	Грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения, если оно повлекло занижение налоговой базы повлекшее занижение налоговой базы.	Штраф в размере 20% от суммы неуплаченного налога, но не менее 40 тыс. рублей.

Необходимо учитывать, что для каждого налога предусмотрены свои сроки представления налоговых деклараций.

К третьей группе налоговых правонарушений относятся:

Статья кодекса	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
Ст. 122 п. 1, 3	Неуплата или неполная уплата налога (сбора) в результате занижения налогооблагаемой базы, иного неправильного исчисления налога, других неправомерных действий.	Штраф в размере 20% от неуплаченной суммы налога (сбора): 40% - те же действия, совершенные умышленно.

Ст.122.1 п.1,2	Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником.	Штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога. Деяния, совершенные умышленно – влекут взыскание штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы налога.
Ст. 123	Невыполнение налоговым агентом своей обязанности: неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению.	Штраф в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

В ст. 123 НК РФ необходимо иметь в виду, что налоговые агенты, согласно ст. 25 НК РФ обязаны правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги.

Наконец, к четвертой группе налоговых правонарушений относятся:

Статья кодекса	Виды налоговых правонарушений	Налоговая санкция
Ст.125	Несоблюдение порядка распоряжения имуществом, на которое наложен арест.	Штраф в размере 30 тыс. рублей.
Ст. 126 п. 1	Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) в налоговые органы документов и иных сведений, предусмотренных актами законодательства о налогах и сборах.	Штраф в размере 200 тыс. руб. за каждый представленный документ.
Ст. 126 п. 2	Непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в отказе организации предоставить имеющиеся у нее документы, а равно иное уклонение от предоставления таких документов.	Штрафа с организации или индивидуального предпринимателя в размере десяти тысяч рублей, с физического лица, не являющегося индивидуальным

		предпринимателем, - в размере одной тысячи рублей.
Ст.126.1	Представление налоговым агентом налоговому органу документов, содержащих недостоверные сведения.	Штраф в размере 500 рублей за каждый представленный документ, содержащий недостоверные сведения. Налоговый агент освобождается от ответственности, предусмотренной настоящей статьей, в случае, если им самостоятельно выявлены ошибки и представлены налоговому органу уточненные документы до момента, когда налоговый агент узнал об обнаружении налоговым органом недостоверности содержащихся в представленных им документах сведений.
Ст. 128	Ответственность свидетеля, вызываемого по делу о налоговом правонарушении.	Штраф в размере 1 тыс. рублей – неявка либо уклонение от явки; 3 тыс. рублей – неправомерный отказ от дачи показаний, дача ложных показаний.
Ст. 129 п. 1, 2	Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода.	Штраф в размере 500 рублей – отказ от участия в проведении проверки; 5 000 тыс. рублей – дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода.

Ст.129.1 п. 1,2,3	Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений налоговому органу.	Штраф в размере 5 000 тыс. рублей; 20 000 тыс. рублей – те же деяния, совершенные повторно в течение календарного года; штраф в размере 20 процентов от неуплаченной суммы налога в отношении объекта недвижимого имущества и (или) транспортного средства, по которым не представлено сообщение - неправомерное непредставление физическим лицом налоговому органу сообщения.
Ст.129.2	Нарушение установленного НК РФ порядка регистрации в налоговых органах игровых столов, игровых автоматов, касс тотализатора, касс букмекерской конторы либо порядка регистрации изменений количества названных объектов.	3-х кратный размер ставки налога на игорный бизнес, установленной для соответствующего объекта налогообложения; 6-ти кратный размер ставки налога – те же деяния, совершенные более одного раза.
Ст.129.3	Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в	Штрафа в размере 40 процентов от неуплаченной суммы

	целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.	налога, но не менее 30 000 рублей.
Ст.129.4	Неправомерное непредставление в установленный <u>срок</u> налогоплательщиком в налоговый орган <u>уведомления</u> о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего <u>недостоверные сведения</u> .	Штраф в размере 5 000 рублей.
Ст.129.5	Неуплата или неполная уплата контролирующим лицом, являющимся налогоплательщиком - физическим лицом или организацией, сумм налога в результате невключения в налоговую базу доли прибыли контролируемой иностранной компании.	Штраф в размере 20 процентов от суммы неуплаченного налога в отношении прибыли контролируемой иностранной компании, подлежащей включению в налоговую базу по налогу на доходы физических лиц для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - физическими лицами, налоговую базу по налогу на прибыль организаций для контролирующих лиц, являющихся налогоплательщиками - организациями, но не менее 100 000 рублей.
Ст.129.6 п.1	Неправомерное непредставление в установленный <u>срок</u> контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях за календарный год или	Штрафа в размере 100 000 рублей по каждой контролируемой иностранной компании.

	представление контролирующим лицом в налоговый орган уведомления о контролируемых иностранных компаниях, содержащего недостоверные сведения.	
Ст.129.6 п.2	Неправомерное непредставление в установленный <u>срок</u> налогоплательщиком в налоговый орган уведомления об участии в иностранных организациях или представление уведомления об участии в иностранных организациях, содержащего недостоверные сведения.	Штраф в размере 50 000 рублей в отношении каждой иностранной организации.
Ст.129.7 п.1,2	Ненаправление (невключение) организацией финансового рынка финансовой информации о клиентах организации финансового рынка, выгодоприобретателях и (или) лицах, их контролирующих.	Ненаправление в установленный срок организацией финансового рынка финансовой информации – штраф в размере 500 000 рублей. Невключение организацией финансового рынка финансовой информации о клиенте организации финансового рынка, выгодоприобретателе и (или) лицах, прямо или косвенно их контролирующих - штраф в размере 50 000 рублей за каждый факт такого нарушения.

Ст.129.8	Нарушение организацией финансового рынка порядка установления налогового резидентства клиентов организации финансового рынка, выгодоприобретателей и лиц, прямо или косвенно их контролирующих, путем непринятия мер.	Штрафа в размере 50 000 рублей за непринятие мер в отношении каждого клиента, выгодоприобретателя либо лица, прямо или косвенно их контролирующего.
Ст.129.9	Неправомерное непредставление в установленный <u>срок</u> уведомления об участии в международной группе компаний или представление уведомления об участии в международной группе компаний, содержащего недостоверные сведения.	Штраф в размере 50 000 рублей.
Ст.129.10	Неправомерное непредставление в установленный <u>срок</u> странового отчета или представление странового отчета, содержащего недостоверные сведения.	Штраф в размере 100 000 рублей.
Ст.129.11 п.1,2	Непредставление документации по международной группе компаний.	<p>1.Непредставление в установленный срок налогоплательщиком национальной документации влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей.</p> <p>2. Непредставление в установленный срок налогоплательщиком глобальной документации влечет взыскание штрафа в размере 100 000 рублей.</p>

--	--	--

Помимо собственно налоговых правонарушений выделяются и их разновидности — нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством, о налогах и сборах. Основная их отличительная особенность заключается в том, что субъектами правонарушений являются исключительно банки, а объективная сторона выражается в неисполнении ими отдельных публичных обязанностей по содействию органам налогового администрирования.

#### ОБСТОЯТЕЛЬСТВА, ИСКЛЮЧАЮЩИЕ ПРИВЛЕЧЕНИЕ К ОТВЕТСТВЕННОСТИ ЗА НАРУШЕНИЕ ЗАКОНОДАТЕЛЬСТВА О НАЛОГАХ И СБОРАХ, СМЯГЧАЮЩИЕ И ОТЯГЧАЮЩИЕ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Статья 111 НК РФ устанавливает ряд обстоятельств, которые исключают вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

1) Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

Данную группу обстоятельств составляют объективные, не зависящие от воли и действий налогоплательщика события чрезвычайного характера.

Так, например, налогоплательщик не представил в налоговый орган истребуемые документы в связи с тем, что они были уничтожены пожаром.

В соответствии с п. 2 ст. 50 Федерального закона от 08.02.1998 N 14-ФЗ "Об обществах с ограниченной ответственностью" общество хранит документы, предусмотренные п. 1 вышеуказанной статьи этого Закона, по месту нахождения его единоличного исполнительного органа или в ином месте, известном и доступном участникам общества.

Из справки начальника отдела государственного пожарного надзора следовало, что произошел пожар в строении, принадлежащем на праве собственности директору общества, а из учредительных документов - что он является единственным участником общества.

Таким образом, документы хранились в надлежащем месте и были уничтожены в результате пожара, в связи с этим согласно подпункту 1 п. 1 ст. 111 НК РФ налогоплательщик не подлежал привлечению к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ.

2) Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния.

Указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение;

3) Выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. Эти обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов.

Законодатель предъявляет следующие требования к подобным документам:

1) разъяснение по вопросам применения законодательства о налогах и сборах должно быть в письменной форме;

2) это письменное разъяснение должно касаться вопросов применения законодательства о налогах и сборах;

3) письменное разъяснение должно исходить от уполномоченных государственных органов или их должностных лиц, которые, давая такие разъяснения, действовали в пределах своей компетенции.

4) Иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения.

В ст. 112 НК РФ перечисляются обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения:

1. Совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2. Совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

2.2 Тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения

3. Иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельства, с которыми налоговое законодательство связывает смягчение налоговой ответственности, должны носить личностный характер. Кроме того, в случае привлечения к налоговой ответственности юридического лица указанные смягчающие обстоятельства могут применяться в отношении должностных лиц, работников организации или ее представителей<sup>2</sup>.

При доказывании наличия смягчающего характера обстоятельств, вследствие которых совершалось правонарушение, необходимо устанавливать причинно-следственную связь между указанными обстоятельствами и фактом правонарушения. Именно эти обстоятельства должны служить причиной совершенного нарушения, а само правонарушение - быть их следствием.

Признание иных обстоятельств в качестве смягчающих находится в компетенции суда. Такие обстоятельства должны быть выявлены судом, оценены им, после чего суд должен сделать вывод о характере данных обстоятельств.

В качестве единственного обстоятельства, отягчающего ответственность, НК РФ установил совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. По истечении этого периода времени в случае совершения данным налогоплательщиком вновь аналогичного правонарушения он не считается ранее привлекаемым к налоговой ответственности.

Согласно п. 4 ст. 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения.

При рассмотрении налоговых споров суд первоначально обязан установить наличие или отсутствие обстоятельств, которые могли бы повлиять на квалификацию действий налогоплательщика, а затем оценить их с точки зрения того, являются они смягчающими либо отягчающими вину налогоплательщика. После чего суд должен принять окончательное решение с учетом или без учета выявленных им обстоятельств совершения правонарушения, назначив определенную меру ответственности.

---

## Тема 11. Защита прав налогоплательщиков

### Право на обжалование

Несомненным демократическим достижением российского государства является правовое закрепление увеличившихся возможностей субъектов налоговых правоотношений *по обжалованию нарушенных прав*. Прежде всего, характерно расширение сферы применения судебного порядка защиты прав для всех субъектов налогового права.

Эта возможность гарантирована, в частности, Конституцией, АПК, Федеральным конституционным законом от 31.12.1996 № 1-ФКЗ «О судебной системе Российской Федерации» и НК.

*Впервые в российском налоговом праве* в НК был включен отдельный раздел, регламентирующий возможность и порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Обозначенный разд. VII объединяет две группы норм: гл. 19 «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» и гл. 20 «Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней». Статья 137 НК предоставляет каждому налогоплательщику или налоговому агенту право обжаловать акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц.

В зависимости от различий в материальных нормах и процессуальном порядке нормативными правовыми актами России предусмотрены следующие *способы защиты прав* налогоплательщиков:

#### ***обращение к Президенту РФ, административный, судебный, самозащита прав.***

*Президенту РФ могут быть обжалованы* любые действия (бездействие) контролирующих органов в финансовой сфере. В частности, Президенту РФ могут быть обжалованы решения налоговых органов и органов внутренних дел.

***Административный способ предполагает обращение за защитой*** и восстановлением нарушенного права к вышестоящему органу власти по отношению к органу, принявшему решение или выполнившему действие. Административный порядок предполагает ***упрощенное производство*** по поданной жалобе. Вместе с тем административный порядок не отрицает возможности обращения впоследствии за защитой в суд. Наряду с административным применяется и судебный порядок обжалования. В основной части налоговых отношений для граждан действует общий порядок, предусмотренный Законом РФ от 27.04.1993 № 4866-1 «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан». *Закон предусматривает, что право на обжалование имеет каждый гражданин, считающий, что нарушены его права и свободы, на него незаконно возложена* какая-либо обязанность или он незаконно привлечен к какой-либо ответственности ли-

бо созданы препятствия для осуществления его прав и свобод. *Юридические лица* — субъекты налогового права — вправе обращаться за судебной защитой и в том случае, если оспариваемые финансовые отношения оформлялись договором.

*В судебной практике количество налоговых споров постоянно возрастает*, и можно предположить, что данная тенденция еще долго будет сохраняться, «поскольку намерение органов государственной власти действовать в финансовой сфере методами, соответствующими конституционно значимым стандартам, развивается гораздо медленнее, чем стремление налогоплательщиков отстаивать свои конституционные права и законные интересы». Существенная роль в защите и восстановлении нарушенных прав и законных интересов налогоплательщиков **принадлежит прокуратуре РФ**, которая согласно Конституции (ст. 129) и Федеральному закону «О прокуратуре Российской Федерации» составляет единую централизованную систему, осуществляет надзор за исполнением действующих на территории РФ законов, предпринимает меры, направленные на устранение их нарушений и привлечение нарушителей к ответственности. Наряду с другими направлениями в функции прокуратуры входит осуществление надзора за исполнением финансового законодательства. При этом не имеет значения, от кого исходит нарушение — от органов представительной или исполнительной власти, финансовых, кредитных органов, налогоплательщиков, налоговых агентов, резидентов в валютных отношениях и т.д.

*Для выполнения функции надзора за исполнением норм налогового права органы прокуратуры вправе проводить проверки исполнения и соблюдения финансового законодательства.* Подобные проверки проводятся в связи с поступающими в прокуратуру жалобами, заявлениями, а также иными сведениями о фактах налоговых правонарушений.

В случае установления фактов нарушений налогового законодательства **прокурор вправе принять следующие меры:**

- внести представление об устранении нарушений закона;
- опротестовать противоречащие закону акты, изданные или принятые органами государственной власти, местного самоуправления или финансовым органом;
- обратиться в суд с заявлением в защиту нарушенных финансовых прав и охраняемых законом интересов граждан, общества и государства; возбудить производство по факту финансового правонарушения;
- возбудить уголовное дело по признакам совершения экономического преступления.

В соответствии со ст. 137 НК со стороны налогоплательщиков или налоговых агентов обжалованию подлежат акты налоговых органов как ненормативного, так и нормативного характера.

**Вместе с тем НК устанавливает два условия,** соблюдение которых необходимо для защиты нарушенных прав налогоплательщиков или налоговых агентов:

**во-первых,** ненормативные акты налоговых органов, а также действия или бездействие должностных лиц этих органов должны, по мнению налогоплательщика или налогового агента, нарушать их права;

**во-вторых,** нормативные правовые акты налоговых органов обжалуются в порядке, предусмотренном не НК, а иным федеральным законодательством.

*Объектом обжалования со стороны налогоплательщика могут быть следующие ненормативные акты налоговых органов, обозначенные НК:* решения о доначислении налога или пени (п. 3 ст. 40);

решения о взыскании налога, сбора, а так-же пени за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках (п. 1 ст. 46);

поручения на списание и перечисление налога в бюджет (п. 2 ст. 46); решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или сбора (п. 9 ст. 64);

решения о приостановлении операций по банковским счетам налогоплательщика или налогового агента (ст. 76);

решения об аресте имущества налогоплательщика или налогового агента (ст. 77);

акты, на основании которых налоговые органы вправе самостоятельно определять по аналогии сумму налогов, подлежащих уплате (п. 3 ст. 91); извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 2 ст. 101);

решения руководителей налоговых органов (их заместителей) о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах, об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах либо о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

***Кроме названных ненормативных актов обжалованию подлежат и решения*** вышестоящих налоговых органов, вынесенные по вопросам рассмотрения заявлений налогоплательщиков на неправомерные действия, бездействие или акты нижестоящих налоговых инспекций. ***Не подлежат*** обжалованию в административном или судебном порядке акты налоговых проверок, поскольку сами по себе они не содержат обязательных для налогоплательщиков предписаний, влекущих юридические последствия.

*Налогоплательщик имеет право оспаривать:* правомерность действий или бездействия должностных лиц налоговых органов, если последствиями такого поведения стали нарушения законных прав и интересов подателя заявления;

создание незаконных препятствий осуществлению права собственности или иных вещных прав, а также свобод; возложение дополнительных обязанностей или иных незаконных имущественных обременений; незаконное привлечение к налоговой ответственности.

*Действия должностных лиц налоговых органов, нарушающие права налогоплательщиков и, следовательно, подлежащие обжалованию, могут выражаться в различного рода поступках:* проведении контрольных мероприятий с нарушением налогово-процессуальных норм, предъявлении требования об уплате налога или сбора, предъявлении письменного налогового уведомления об уплате налога и т.д.

**Бездействие должностных лиц налоговых органов, нарушающее права налогоплательщиков, чаще всего выражается в уклонении от возврата излишне взысканных сумм налога, сбора или пени.**

Закон РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан» предоставляет право физическим лицам налогоплательщикам обжаловать в суды общей юрисдикции акты иных (неналоговых) органов, содержащие официальную информацию, которая

послужила основанием для вынесения какого-либо решения налоговым органом. В частности, по мотивам недостоверности могут быть обжалованы материалы, предоставленные регистрирующими органами (ст. 85 НК), банками (ст. 86 НК).

Относительно обжалования нормативных актов налоговых органов предусмотрен особый порядок. В отличие от актов ненормативного характера акты, содержащие нормы права, обжалуются в судебном порядке.

*До принятия части первой НК правом на обжалование нормативных актов налоговых органов могли воспользоваться только налогоплательщики — физические лица.*

**В настоящее время** п. 2 ст. 138 НК наделяет и физических лиц, и организации равным правом на обращение в суд за защитой нарушенных прав. Единственное различие состоит в подведомственности суда по рассмотрению заявления об обжаловании нормативных актов налоговых органов:

иски организаций и индивидуальных предпринимателей подаются в соответствии с правилами АПК в городской арбитражный суд;

иски физических лиц направляются на основании норм ГПК в Верховный Суд РФ. *Практика осуществления государственной деятельности показывает*, что права и интересы налогоплательщиков нарушаются не только налоговыми органами, а также органами государственной власти РФ, субъектов РФ и органами местного самоуправления. В некоторых случаях представительные и исполнительные органы государственной власти территориального уровня или органы самоуправления принимают нормативные и ненорматив-

ные акты (законы, решения и т.д.), противоречащие федеральному законодательству о налогах и сборах, возлагающие на плательщиков налогов или сборов дополнительные обременения, расширяющие налогооблагаемую базу, сокращающие перечень налоговых льгот и т.д.

*Подобные нормативные акты органов государственной власти и местного самоуправления могут быть обжалованы в органы прокуратуры в целях вынесения протеста прокурора на неправомерный региональный закон или решение органа местного самоуправления.*

Кроме обращения в органы прокуратуры налогоплательщик имеет право обжаловать нормативные и ненормативные акты органов государственной власти РФ, субъектов РФ или муниципальных образований в суд. *Относительно нарушенных прав физических лиц дела подобной категории рассматриваются судами общей юрисдикции; относительно организаций и граждан-предпринимателей — арбитражными судами.*

Федеральные законы, а также нормативные акты законодательных (представительных) органов власти субъектов РФ, нарушающие права и законные интересы налогоплательщиков, могут быть обжалованы и в Конституционный суд РФ.

*Также граждане-налогоплательщики имеют право направлять заявления по вопросам защиты своих нарушенных прав в Европейский суд по правам человека, располагающийся в г. Страсбурге.* Кроме мер защиты нарушенных прав налогоплательщиков, прямо установленных разд. VII НК, налоговое законодательство предоставляет физическим лицам и организациям право на самозащиту своих прав. В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 21 НК налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц. Неправомерность названных актов или требований заключается в их несоответствии НК или иным федеральным законам.

Налоговое законодательство предусматривает ряд *дополнительных гарантий*, обеспечивающих нормальное функционирование налоговых отношений. Так, ст. 3 НК устанавливает презумпцию правоты налогоплательщика в случаях неустранимости сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах; ст. 63—67 НК предусматривают возможность защиты налогоплательщиком своих прав после окончания производства по делу о налоговом правонарушении посредством использования процедуры изменения сроков уплаты налогов и пеней в форме отсрочки, рассрочки или налогового кредита. Также дополнительной гарантией соблюдения прав налогоплательщиков — в случае нарушения их защиты — следует считать нормы налогового законодательства, устанавливающие возможность привлечения к ответственности должностных лиц налого-

вых органов, допустивших неправомерные действия при исполнении своих служебных обязанностей.

Своеобразной гарантией соблюдения финансовых интересов налогоплательщиков является ст. 59 НК, согласно которой при невозможности взыскания с налогоплательщика или налогового агента недоимки и пени по причинам экономического, социального или юридического характера такая задолженность признается безнадежной и списывается в порядке, установленном Правительством РФ или соответствующими органами исполнительной власти субъекта РФ или местного самоуправления. Таким образом, при невозможности взыскания задолженности по фискальным платежам и только при наличии установленных законодательством причин орган исполнительной власти определенного территориального уровня имеет право «простить» налогоплательщику его долги. Например, на основании Федерального закона от 21.11.2011 № 330-ФЗ «О внесении изменений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации, статью 15 Закона Российской Федерации "О статусе судей в Российской Федерации" и признании утратившими силу отдельных положений законодательных актов Российской Федерации"» образовавшаяся у физических лиц недоимка по налогам и сборам, а также задолженность по пеням и штрафам по состоянию на 1 января 2009 г. признана безнадежной к взысканию (ч. 1 ст. 4). Данные суммы подлежат списанию на основании решения налогового органа. Однако названные правила не распространяются на недоимку и соответствующие суммы пеней и штрафов в отношении налогов, уплачиваемых в связи с ведением предпринимательской деятельности и занятием частной практикой.

Одновременно следует обратить внимание на слабую правовую регламентацию механизма реализации положений ст. 59 НК, что создает предпосылки для злоупотребления налогоплательщиками своими правами в ущерб финансовому благополучию государства.

Меры защиты нарушенных прав субъектов налоговых отношений позволяют обеспечить, с одной стороны, защиту их прав и законных интересов от неправомерных действий органов государства, местного самоуправления или финансовых органов, а с другой — финансовые интересы государства и муниципальных образований.

#### **Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков**

Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков означает возможность обжалования актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу).

В налоговом праве административный порядок обжалования имеет характер обязательной досудебной процедуры, поэтому подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) исключает право на одновременную подачу аналогичной

жалобы в суд. Решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может быть обжаловано в судебном порядке только после обжалования этого решения в вышестоящем налоговом органе. *В случае обжалования такого решения в судебном порядке срок для обращения в суд исчисляется со дня, когда лицу, в отношении которого вынесено это решение, стало известно о вступлении его в силу.*

Порядок, сроки рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом и принятие решения по ней определяются по правилам ст. 139—141 НК.

При использовании налогоплательщиком административного порядка защиты нарушенных прав обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц осуществляется по административной

иерархии — жалоба подается в налоговый орган (должностному лицу), в чьем подчинении находится налоговый орган или должностное лицо, допустившие нарушение законодательства. Не вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения может *быть обжаловано в апелляционном порядке путем подачи апелляционной жалобы. Следовательно, административный порядок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов или их должностных лиц может быть многократным.*

Жалоба налогоплательщика может содержать несколько фактов, которые нарушают права заявителя. Вместе с тем НК четко различает подведомственность подачи и рассмотрения жалобы — факты несогласия с актами, действиями или бездействием налогового органа заявляются *только в вышестоящий налоговый орган; жалобы на неправомерное поведение должностных лиц подаются вышестоящему должностному лицу.* Объединение в одной жалобе требований, подведомственных налоговым органам, с требованиями, подведомственными должностным лицам этих органов, не допускается.

**Обжалование неправомерности деятельности налоговых органов** или их должностных лиц осуществляется только в письменной форме. Жалоба должна содержать название и координаты налогового органа или должностного лица, чьи действия обжалуются, сведения о заявителе, а также предмет и основания обжалования.

*Налоговым кодексом установлен трехмесячный срок давности (срок обжалования) для обращения с жалобой на неправомерные акты, действия или бездействие налоговых органов или их должностных лиц. Исчисление трехмесячного срока начинается со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. Срок давности*

подачи жалобы может быть восстановлен, но при условии наличия уважительной причины его пропуска. Если налогоплательщик пропустил срок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов (должностных лиц), то он имеет право приложить к подаваемой жалобе письменное заявление о восстановлении пропущенного срока давности, указав причины случившегося.

Вопрос об уважительной причине пропуска срока давности и о его восстановлении решается тем налоговым органом или должностным лицом, которым жалоба адресована.

Как правило, уважительной причиной пропуска срока давности признается тяжелая и длительная болезнь, длительное отсутствие, стечение тяжелых семейных обстоятельств, форс-мажорные обстоятельства. Также к числу уважительных причин могут быть отнесены действия сотрудников налоговых либо правоохранительных органов, в результате которых были изъяты документы, необходимые налогоплательщику для подачи жалобы.

При отсутствии уважительных причин пропуск трехмесячного срока на обжалование не дает налогоплательщику права требовать рассмотрения его жалобы. Такое заявление возвращается обратно. В то же время отказ в восстановлении срока также может быть обжалован в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу.

Определенные особенности имеет подача апелляционной жалобы на решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Такая жалоба подается до момента вступления в силу обжалуемого решения налогового органа. Апелляционная жалоба на соответствующее решение налогового органа подается в вынесший это решение налоговый орган, который обязан в течение трех дней со дня поступления жалобы направить ее со всеми материалами в вышестоящий налоговый орган.

Срок подачи жалобы на вступившее в законную силу решение налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, *составляет один год*.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может на основании своего письменного заявления ее отозвать. Однако отзыв жалобы лишает подавшего ее налогоплательщика права на повторное обжалование тех же актов, действий или бездействия в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу. Обращение по иным обстоятель-

ствам осуществляется также в течение трех месяцев со дня, когда заявитель узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

По общему правилу обжалование неправомерного поведения налоговых органов или их должностных лиц не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия. Однако решение вопроса о приостановлении действия акта нижестоящего налогового органа или действий (бездействия) должностного лица зависит от вышестоящего налогового органа или должностного лица, принявших жалобу к рассмотрению. Если до вынесения мотивированного решения по поданной жалобе, вышестоящее должностное лицо имеет достаточные основания полагать, что подвергаемые сомнению акты или поступки не соответствуют законодательству РФ, то оно имеет право приостановить действие обжалуемого акта (действия, бездействие) полностью или частично.

***Вышестоящий налоговый орган или вышестоящее должностное лицо в течение месяца со дня получения жалобы обязаны ее рассмотреть и принять одно из следующих решений:***

- оставить жалобу без удовлетворения;
- отменить акт налогового органа;
- отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- изменить решение или вынести новое решение по существу обстоятельств дела.

О любом из принятых решений в течение трех дней сообщается лицу, подавшему жалобу.

По итогам рассмотрения апелляционной жалобы на решение вышестоящий налоговый орган вправе:

- оставить решение налогового органа без изменения, а жалобу — без удовлетворения;
- отменить или изменить решение налогового органа полностью или в части и принять по делу новое решение;
- отменить решение налогового органа и прекратить производство по делу.

В случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, не отменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа вступает в силу с даты его утверждения вышестоящим налоговым органом.

В случае, если вышестоящий налоговый орган, рассматривающий апелляционную жалобу, изменит решение нижестоящего налогового органа, решение нижестоящего налогового органа, с учетом внесенных изменений, вступает в силу с даты принятия соответствующего решения вышестоящим налоговым органом.

Налоговый кодекс предоставляет налогоплательщику право обжаловать в вышестоящий налоговый орган вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решение об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, при условии, что это решение не было обжаловано в апелляционном порядке. Гарантией соблюдения прав налогоплательщика является право заявить ходатайство в вышестоящий налоговый орган о приостановлении исполнения обжалуемого решения.

*Административный порядок обжалования актов, действий или бездействия налоговых органов или их должностных лиц не предполагает обязательного участия заявителя или его уведомления о дате рассмотрения его жалобы.*

В некоторых случаях в целях всестороннего и объективного рассмотрения фактов, изложенных в жалобе, от налогоплательщика могут быть затребованы какие-либо документы, сведения или пояснения.

*Решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения или решения об отказе в привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения исполняются согласно правилам, установленным ст. 101.3 НК.* Такое решение подлежит исполнению со дня его вступления в силу. Обращение соответствующего решения к исполнению в любом случае возлагается на налоговый орган, вынесший это решение.

В случае рассмотрения жалобы вышестоящим налоговым органом в апелляционном порядке вступившее в силу соответствующее решение направляется в течение трех дней на исполнение в налоговый орган, вынесший первоначальное решение. На основании вступившего в силу решения лицу, в отношении которого вынесено решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, направляется требование об уплате налога (сбора), соответствующих пеней, а также штрафа.

#### **Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков**

Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков подразумевает обращение лица в надлежащий суд. Для судов всех видов рассмотрение налоговых споров является одной из самых сложных категорий дел, поскольку судьи должны владеть не только налоговым, но и почти

всем финансовым законодательством, а также разбираться в правилах ведения бухгалтерского учета, осуществления аудиторской деятельности и т.д.

*Статья 138 НК устанавливает, что дела по обжалованию нормативных и ненормативных актов налоговых органов, а также действия или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями подведомственны ар-*

битражным судам, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, — судам общей юрисдикции.

По общему правилу (ст. 35 АПК) иск предъявляется по месту нахождения налогового органа, акты, действия или бездействие которого обжалуются. Иски к государственным органам и органам местного самоуправления, вытекающие из налоговых правоотношений, предъявляются в арбитражный суд соответствующего субъекта РФ, а не по месту нахождения органа, принявшего оспариваемое решение.

Статья 138 НК устанавливает важное правило судебного рассмотрения налоговых споров — принцип определения надлежащего ответчика. Согласно названному принципу по делу об обжаловании акта налогового органа ответчиком следует привлекать налоговый орган независимо от того, кем именно подписан оспариваемый акт — руководителем налогового органа, его заместителем или иным должностным лицом. По делу об обжаловании действий или бездействия должностных лиц налогового органа надлежащим ответчиком будет именно то должностное лицо, которое осуществило оспариваемые действия или которое бездействовало.

***Правоприменительная практика рассмотрения налоговых споров показывает, что в судебном процессе неизбежно рассматриваются следующие вопросы:***

- применение материальных норм законодательства о налогах и сборах;
- применение процессуальных норм, послуживших поводом для обращения налогоплательщика в суд: порядок проведения налоговой проверки, производство по делу о налоговом правонарушении, порядок взыскания недоимки или пени и т.д.;
- юридическая квалификация статуса, характера финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика в целях выявления налоговых последствий этих операций. Составной частью судебного порядка защиты прав налогоплательщиков является исполнение судебных решений.

Общие правила исполнения судебных решений установлены Федеральным законом «Об исполнительном производстве». Особенности исполнения судебных решений по налоговым спорам регулируются НК, согласно которому сумма излишне взысканного налоговым органом налога

и начисленные на эту сумму проценты подлежат возврату налоговым органом в течение одного месяца после вынесения судебного решения (п. 5 ст. 79 НК). Важной гарантией реальности восстановления нарушенных прав налогоплательщиков является положение о начале течения срока возврата денежных средств — один месяц со дня вынесения, а не вступления в законную силу решения суда. Соответствующие денежные суммы, присуж-

денные к возмещению налогоплательщику, выплачиваются за счет бюджетных средств, что также гарантирует реальность исполнительного производства.

В практике налоговой деятельности часто встречаются случаи наличия у налогоплательщика недоимки по уплате налогов и сборов или задолженности по пеням, причитающихся тому же бюджету, из средств которого подлежат возмещению излишне взысканные налоги и пени. В данной ситуации п. 1 ст. 79 НК предписывает сначала произвести зачет в счет погашения недоимки, а затем вернуть налогоплательщику оставшуюся разницу по излишне взысканным денежным суммам.

## **ТЕМА 6. ФЕДЕРАЛЬНЫЕ НАЛОГИ И СБОРЫ**

Налоговое законодательство РФ построено на основе принципа единства финансовой политики государства, проявляющегося, в частности, в установлении закрытого перечня налогов, действующих на всей его территории. Налоговый кодекс устанавливает три уровня налоговой системы: федеральный, субъектов РФ и местный. Отнесение каждого вида налогов к тому или иному уровню осуществлено согласно объему функций и полномочий, реализация которых возложена на государство в целом, субъекты РФ или муниципальные образования. Следует отметить, что независимо от закрепления налогов за определенным уровнем бюджетной системы, принимать решение по конкретным вопросам налогообложения соответствующие законодательные (представительные) органы могут только в пределах своей компетенции.

### **Налог на добавленную стоимость (НДС)**

НДС в мировой практике налогообложения появился сравнительно недавно, около 50 лет назад. По своей сути НДС можно признать налогом на потребление. Налог обычно взимается с добавленной стоимости продукции при каждой операции ее продажи и приобретения. НДС относится к универсальным косвенным налогам.

В России НДС был введен в том числе для решения задачи гармонизации национальной налоговой системы с налоговыми системами стран – членов Европейского экономического сообщества. НДС отнесен к числу федеральных налогов, и поступления от его уплаты формируют примерно половину всех налоговых доходов федерального бюджета России.

**Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты НДС, с 1 января 2001 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 21 «Налог на добавленную стоимость»).**

**Налогоплательщиками НДС являются:**

- организации;
- индивидуальные предприниматели;

– лица, признаваемые налогоплательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, определяемые в соответствии с ТК.

До вступления в силу гл. 21 НК индивидуальные предприниматели не являлись плательщиками НДС.

**Объект налогообложения:**

- реализация товаров (работ, услуг) на территории РФ;
- передача на территории РФ товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию РФ.

**Налоговая база при реализации товаров (работ, услуг)** определяется налогоплательщиком в соответствии с гл. 21 НК в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных на стороне товаров (работ, услуг).

**Налоговая база устанавливается отдельно при совершении** каждой операции по реализации товаров (работ, услуг) на территории РФ.

Налоговые вычеты. Налогоплательщик имеет право уменьшить общую сумму исчисленного налога на установленные в ст. 171 НК налоговые вычеты.

В случае если по итогам налогового периода сумма налоговых вычетов превышает общую сумму налога, исчисленную по операциям, признаваемым объектом налогообложения, то полученная разница подлежит возмещению (зачету, возврату) налогоплательщику.

Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, представляют налоговую декларацию в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим кварталом.

**Акцизы**

В отличие от большинства налогов, акцизы взимаются фактически только в сфере производства. Уплата акциза обязательна при производстве определенных категорий товаров.

Акцизами не облагаются работы и услуги. Акцизы относятся к числу индивидуальных косвенных налогов.

В России акцизы отнесены к числу федеральных налогов. Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты акцизов, с 1 января 2001 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 22 «Акцизы»).

**Налогоплательщиками акциза признаются:**

- организации;
- индивидуальные предприниматели;

– лица, признаваемые налогоплательщиками в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, определяемые в соответствии с ТК.

**Организации и иные лица признаются налогоплательщиками**, если они совершают предусмотренные НК операции с подакцизными товарами.

**Подакцизными товарами считаются:**

- спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;
- спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9 %;
- алкогольная продукция;
- пиво;
- табачная продукция;
- автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с);
- автомобильный бензин;
- дизельное топливо;
- моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;
- прямогонный бензин.

Объектом налогообложения признаются следующие операции:

- реализация на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров;
- продажа лицами переданных им уполномоченными на то государственными органами конфискованных или бесхозяйных подакцизных товаров, а также подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;
- передача на территории РФ лицами произведенных ими из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам;
- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров (за исключением указанных в НК случаев передачи произведенного прямогонного бензина и денатурированного этилового спирта);
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача на территории РФ лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);

- передача на территории РФ организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества);
- передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;
- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе;
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию РФ;
- получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство не спиртосодержащей продукции;
- получение прямогонного бензина организацией, имеющей свидетельство на переработку прямогонного бензина.

**Налоговые ставки.** Налогообложение подакцизных товаров предусматривает применение в отношении каждого вида объекта налогообложения твердой, адвалорной или комбинированной налоговой ставки.

**Твердая** (специфическая) налоговая ставка рассчитывается в абсолютной сумме на единицу измерения.

**Адвалорная налоговая ставка** вычисляется в процентах на единицу измерения.

**Комбинированная налоговая ставка** предполагает определенное сочетание элементов специфической и адвалорной налоговой ставки.

**Налоговая база устанавливается отдельно** по каждому виду подакцизного товара. **Налоговая база при реализации** (передаче) произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров определяется в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок.

**Не включаются в налоговую базу** полученные налогоплательщиком средства, не связанные с реализацией подакцизных товаров.

Налоговая база по операциям реализации подакцизных товаров, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, увеличивается на суммы, полученные за реализованные подакцизные товары в виде:

- финансовой помощи;
- авансовых или иных платежей;
- оплаты предстоящих поставок подакцизных товаров;

- пополнения фондов специального назначения;
- в счет увеличения доходов;
- процента (дисконта) по векселям.

В отношении подакцизных товаров, для которых установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

**Налоговым периодом признается календарный месяц.**

Порядок исчисления акциза. Сумма акциза определяется по итогам каждого налогового периода как уменьшенная на налоговые вычеты сумма акциза, определяемая в соответствии с НК.

Сумма акциза по подакцизным товарам исчисляется по итогам каждого налогового периода применительно ко всем операциям по реализации подакцизных товаров, дата реализации (передачи) которых относится к соответствующему налоговому периоду, а также с учетом всех изменений, увеличивающих или уменьшающих налоговую базу в соответствующем налоговом периоде.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфические) налоговые ставки, исчисляется как произведение соответствующей налоговой ставки и налоговой базы.

Сумма акциза по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы.

Общая сумма акциза при совершении операций с подакцизными товарами, признаваемыми объектом налогообложения, представляет собой сумму, полученную в результате сложения сумм исчисленного акциза для каждого вида подакцизного товара, облагаемых акцизом по разным налоговым ставкам.

Исчисление сумм налога, подлежащих уплате по месту нахождения обособленных подразделений, осуществляется налогоплательщиком самостоятельно.

**Налоговые вычеты.** Налогоплательщик имеет право уменьшить сумму акциза по подакцизным товарам на установленные в ст. 200 НК налоговые вычеты.

Порядок и сроки уплаты налога определены в ст. 204 НК. В большинстве случаев уплата акциза при реализации (передаче) налогоплательщиками произведенных ими подакцизных товаров производится исходя из фактической реализации (передачи) указанных товаров за истекший налоговый период равными долями не позднее 25-го числа месяца, следующего за отчетным месяцем, и не позднее 15-го числа второго месяца, следующего за отчетным месяцем.

Предусмотрены и исключения. Например, уплата акциза при совершении операций с прямогонным бензином и денатурированным этиловым спиртом налогоплательщиками, имеющими соответствующее свидетельство, производится не позднее 25-го числа третьего месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Как правило, акциз по подакцизным товарам уплачивается по месту производства таких товаров.

**Налоговая отчетность.** Налогоплательщики обязаны представлять в налоговые органы по месту своего нахождения, а также по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения налоговую декларацию за налоговый период в части осуществляемых ими операций, признаваемых объектом налогообложения акцизом, в срок не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **Налог на доходы физических лиц**

НДФЛ является прямым налогом. В России НДФЛ отнесен к числу федеральных налогов.

Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты НДФЛ, с 1 января 2001 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 23 «Налог на доходы физических лиц»).

Налогоплательщиками НДФЛ признаются физические лица:

- являющиеся налоговыми резидентами РФ;
- получающие доходы от источников в РФ и при этом не являющиеся налоговыми резидентами РФ.

Налоговыми резидентами признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. Период нахождения физического лица в Российской Федерации не прерывается на периоды его выезда за пределы Российской Федерации для краткосрочного (менее шести месяцев) лечения или обучения.

Объект налогообложения. Для физических лиц, являющихся налоговыми резидентами РФ, объектом налогообложения признается доход, полученный налогоплательщиками: от источников в Российской Федерации и от источников за пределами Российской Федерации, а для физических лиц, не являющихся налоговыми резидентами РФ, – только доход от источников в Российской Федерации.

Перечень доходов физических лиц, не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения), определен в ст. 217 НК.

При определении налоговой базы учитываются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной формах, или право на распоряжение кото-

рыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды. Если из дохода налогоплательщика по его распоряжению, по решению суда или иных органов производятся какие-либо удержания, они не уменьшают налоговую базу.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду доходов, в отношении которых установлены различные налоговые ставки. Она устанавливается как денежное выражение доходов, подлежащих налогообложению, уменьшенных на сумму налоговых вычетов.

Налоговым периодом признается календарный год.

Налоговые вычеты. При определении размера налоговой базы налогоплательщик имеет право на получение:

- стандартных налоговых вычетов;
- социальных налоговых вычетов;
- имущественных налоговых вычетов;
- профессиональных налоговых вычетов.

Все предусмотренные налоговые вычеты применяются только в отношении доходов, подлежащих налогообложению НДФЛ по ставке 13 %.

Если сумма налоговых вычетов в налоговом периоде окажется больше суммы доходов, подлежащих налогообложению за этот же налоговый период, то применительно к этому налоговому периоду налоговая база принимается равной нулю. Если иное не предусмотрено НК, на следующий налоговый период разница между суммой налоговых вычетов в данном налоговом периоде и суммой доходов, подлежащих налогообложению и т.д.

**Налоговая ставка.** Размер налоговой ставки установлен в пределах от 9 до 35 %. Для большинства доходов физических лиц налоговая ставка НДФЛ составляет 13 %.

Порядок исчисления налога. Общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду.

**Порядок и сроки уплаты налога.** В отношении большинства доходов налогоплательщика, источником которых является налоговый агент (организация, индивидуальный предприниматель и т. п.), обязанность по исчислению и уплате налога возлагается на этого налогового агента.

### **Налог на прибыль организаций**

Налог на прибыль организаций следует отнести к числу прямых налогов. В России налог на прибыль организаций рассматривается в числе федеральных налогов.

Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты налога на прибыль организаций, с 1 января 2002 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 25 «Налог на прибыль организаций»).

**Налоговый учет** – система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, предусмотренным НК. Система налогового учета организуется налогоплательщиком самостоятельно. Порядок ведения налогового учета устанавливается налогоплательщиком в учетной политике для целей налогообложения, утверждаемой соответствующим приказом (распоряжением) руководителя. Налоговые и иные органы не вправе устанавливать для налогоплательщиков обязательные формы документов налогового учета.

**К налоговой базе**, определяемой по операциям с отдельными видами долговых обязательств, применяются следующие налоговые ставки.

**Налоговым периодом по налогу признается календарный год.**

Отчетными периодами по налогу признаются первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Отчетными периодами для налогоплательщиков, исчисляющих ежемесячные авансовые платежи исходя из фактически полученной прибыли, считаются месяц, два месяца, три месяца и так далее до окончания календарного года.

#### **Налог на добычу полезных ископаемых**

С пользователей недр в соответствии с действующим законодательством взимаются обязательные платежи.

Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты НДС, с 1 января 2002 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 26 «Налог на добычу полезных ископаемых»).

**Налоговая база** устанавливается налогоплательщиком самостоятельно в отношении каждого добытого полезного ископаемого (в том числе полезных компонентов, извлекаемых из недр попутно при добыче основного полезного ископаемого).

Налоговой базой принято считать стоимость добытых полезных ископаемых, за исключением попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья. Налоговая база при добыче попутного газа и газа горючего природного из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как количество добытых полезных ископаемых в натуральном выражении.

В отношении добытых полезных ископаемых, для которых установлены различные налоговые ставки либо налоговая ставка рассчитывается с учетом коэффициента, налоговая база определяется применительно к каждой налоговой ставке.

**Налоговым периодом** признается календарный месяц.

Ставки НДС установлены в ст. 342 НК в дифференцированной форме в зависимости от объекта обложения в пределах от 0 до 17,5 %.

Порядок исчисления налога. Сумма налога исчисляется по итогам каждого налогового периода по каждому добытому полезному ископаемому.

По общему правилу сумма налога по добытым полезным ископаемым исчисляется как соответствующая налоговой ставке процентная доля налоговой базы. Сумма налога по попутному газу и газу горючему природному из всех видов месторождений углеводородного сырья определяется как произведение соответствующей налоговой ставки и величины налоговой базы.

**Сроки и порядок уплаты налога.** Налог подлежит уплате по месту нахождения каждого участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование в соответствии с законодательством РФ. При этом сумма налога, подлежащая уплате, рассчитывается исходя из доли полезного ископаемого, добытого на каждом участке недр, в общем количестве добытого полезного ископаемого соответствующего вида.

Сумма налога, исчисленная по полезным ископаемым, добытым за пределами территории Российской Федерации, подлежит уплате по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Сумма налога, подлежащая уплате по итогу налогового периода, уплачивается не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

### **Водный Налог**

Водный налог относится к числу федеральных налогов. Ранее водный налог фактически взимался в форме платы за пользование водными объектами на основании соответствующего Федерального закона от 06.05.1998 № 71-ФЗ «О плате за пользование водными объектами» (закон утратил силу с 1 января 2005 г.).

Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты водного налога, с 1 января 2005 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 25.2 «Водный налог»).

### **ФЕДЕРАЛЬНЫЕ СБОРЫ**

#### **Сбор за пользование объектами животного мира**

Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты сборов за пользование объектами животного мира, с 1 января 2004 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 25.1 «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов»).

Плательщиками сбора за пользование объектами животного мира, за исключением объектов животного мира, относящихся к объектам водных биологических ресурсов, признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, по-

лучающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира на территории Российской Федерации.

**Объектами** обложения признаются объекты животного мира в соответствии с перечнем, установленным п. 1 ст. 333.3 НК, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, выдаваемой в соответствии с законодательством РФ.

Ставки сбора установлены в ст. 333.3 НК в дифференцированной форме в зависимости от объекта обложения.

Порядок исчисления сбора. Сумма сбора за пользование объектами животного мира определяется в отношении каждого объекта животного мира как произведение соответствующего количества объектов животного мира и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта животного мира.

Порядок и сроки уплаты сбора. Сумму сбора за пользование объектами животного мира плательщики уплачивают при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира.

Уплата сбора за пользование объектами животного мира производится плательщиками по месту нахождения органа, выдавшего лицензию (разрешение) на пользование объектами животного мира.

### **Сбор за пользование объектами водных биологических ресурсов**

Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов, с 1 января 2004 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 25.1 «Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов»).

Плательщиками сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели, получающие в установленном порядке лицензию (разрешение) на пользование объектами водных биологических ресурсов во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе РФ и в исключительной экономической зоне РФ, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения признаются объекты водных биологических ресурсов в соответствии с перечнем, установленным п. 4, 5 ст. 333.3 НК, изъятие которых из среды их обитания осуществляется на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов, выдаваемой в соответствии с законодательством РФ.

Ставки сбора установлены в ст. 333.3 НК в дифференцированной форме в зависимости от объекта обложения.

Порядок исчисления сбора. Сумма сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов определяется в отношении каждого объекта водных биологических ресурсов как произведение соответствующего количества объектов водных биологических ресурсов и ставки сбора, установленной для соответствующего объекта водных биологических ресурсов.

Порядок и сроки уплаты сбора. Сумму сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов уплачивают в виде разового и регулярных взносов. Сумма разового взноса определяется как доля исчисленной суммы сбора, размер которой равен 10 %. Уплата разового взноса производится при получении лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов. Оставшаяся сумма сбора, определяемая как разность между исчисленной суммой сбора и суммой разового взноса, уплачивается равными долями в виде регулярных взносов в течение всего срока действия лицензии (разрешения) на пользование объектами водных биологических ресурсов ежемесячно не позднее 20-го числа.

Уплата сборов производится:

- плательщиками – физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, – по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение);
- плательщиками – организациями и индивидуальными предпринимателями – по месту своего учета.

#### Государственная Пошлина

Государственная пошлина – сбор, взимаемый с лиц при их обращении в уполномоченные государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями РФ. При этом для целей уплаты государственной пошлины выдача документов (их копий, дубликатов) приравнивается к юридически значимым действиям.

Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты государственной пошлины, с 1 января 2005 г. является часть вторая НК (разд. 8 «Федеральные налоги» гл. 25.3 «Государственная пошлина»).

Плательщиками государственной пошлины признаются:

- организации;
- физические лица.

Указанные лица признаются плательщиками в случае, если они:

- обращаются за совершением юридически значимых действий;
- выступают ответчиками в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями, и если при этом решение суда принято не в их пользу и истец освобожден от уплаты государственной пошлины.

В случае если за совершением юридически значимого действия одновременно обратились несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, установленные настоящей главой, государственная пошлина уплачивается плательщиками в равных долях. Государственная пошлина уплачивается в наличной или безналичной форме.

Размеры государственной пошлины и особенности ее уплаты определены в ст. 333.19-333.34 НК. Льготы для отдельных категорий физических лиц и организаций установлены в ст. 333.35-333.39 НК.

Налоговые органы осуществляют проверку правильности исчисления и уплаты государственной пошлины в государственных нотариальных конторах, органах записи актов гражданского состояния и других органах, организациях, осуществляющих в отношении плательщиков действия, за осуществление которых взимается государственная пошлина.

### **Тема 13. Специальные налоговые режимы**

#### **Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей**

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) устанавливается в гл. 26.1 НК и применяется наряду с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями и перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога. Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями, вправе добровольно перейти на уплату единого сельскохозяйственного налога.

Организации, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанности по уплате:

- налога на прибыль организаций;
- налога на имущество организаций;
- ЕСН.

Индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, освобождаются от обязанности по уплате:

- НДФЛ (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности);

- налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для осуществления предпринимательской деятельности);
- ЕСН (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц).

Организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога, не признаются налогоплательщиками НДС, за исключением налога на добавленную стоимость:

- подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию РФ;
- уплачиваемого в соответствии при осуществлении операций в соответствии с договором простого товарищества (договором о совместной деятельности) или договором доверительного управления имуществом на территории РФ.

Организации и индивидуальные предприниматели, перешедшие на уплату единого сельскохозяйственного налога, уплачивают страховые взносы на обязательное пенсионное страхование в соответствии с законодательством РФ.

Иные налоги и сборы уплачиваются, в соответствии с иными режимами налогообложения, предусмотренными законодательством РФ о налогах и сборах.

### **Упрощенная Система Налогообложения**

Упрощенная система налогообложения организаций и индивидуальных предпринимателей в соответствии с положениями гл. 26.2 НК предполагает уплату ЕНВД, исчисляемого по результатам хозяйственной деятельности за налоговый период, и применяется наряду с общей системой налогообложения (общим режимом налогообложения), предусмотренной законодательством РФ о налогах и сборах.

Переход к упрощенной системе налогообложения или возврат к иным режимам налогообложения осуществляется организациями и индивидуальными предпринимателями добровольно.

### **Специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции**

Специальный налоговый режим при выполнении соглашений о разделе продукции устанавливается НК (гл. 26.4) и Федеральным законом от 30.12.1995 № 225-ФЗ «О соглашениях о разделе продукции».

При исполнении надлежащим образом оформленных соглашений о разделе продукции взимание федеральных налогов и сборов заменяется разделом произведенной продукции между государством и инвестором. Взимание федеральных налогов и сборов, не заменяемое разделом произведенной продукции между государством и инвестором, осуществляется в соответствии с законодательством РФ о налогах и сборах с учетом положений Федерального закона «О соглашениях о разделе продукции».

Установленный специальный налоговый режим применяется в течение всего срока действия соглашения.

## **Тема 14. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации**

### **Транспортный Налог**

Транспортный налог является региональным налогом, обязательным к уплате на территории того субъекта РФ, на территории которого он введен законом соответствующего субъекта РФ.

Транспортный налог с 1 января 2003 г. устанавливается НК (разд. 9 «Региональные налоги и сборы» гл. 28 «Транспортный налог») и законами субъектов РФ о налоге.

Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта РФ определяют ставку налога в пределах, установленных НК, порядок и сроки его уплаты.

При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства, признаваемые объектом налогообложения транспортным налогом.

По транспортным средствам, зарегистрированным на физических лиц, приобретенным и переданным ими на основании доверенности на право владения и распоряжения транспортным средством до момента официального опубликования гл. 28 НК, налогоплательщиком является лицо, указанное в такой доверенности.

### **Налог на игорный бизнес**

Налог на игорный бизнес с 1 января 2004 г. устанавливается НК (разд. 9 «Региональные налоги и сборы» гл. 29 «Налог на игорный бизнес») и законами субъектов РФ о налоге, вводится в действие в соответствии с НК законами субъектов РФ о налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Вводя налог, законодательные (представительные) органы субъекта РФ определяют ставку налога в пределах, установленных НК, порядок и сроки его уплаты, форму отчетности по данному налогу.

При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Налогоплательщиками налога на игорный бизнес выступают организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Налоговые ставки устанавливаются законами субъектов РФ в пределах, указанных в ст. 369 НК

## **Налог на имущество организаций**

Налог на имущество организаций с 1 января 2004 г. устанавливается НК (разд. 9 «Региональные налоги и сборы» гл. 30 «Налог на имущество организаций») и законами субъектов РФ, вводится в действие в соответствии с НК законами субъектов РФ и с момента введения в действие обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы субъектов РФ определяют налоговую ставку в пределах, установленных гл. 30 НК, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности по налогу. Налоговые льготы по налогу на имущество организаций определены в ст. 381 НК.

## **Тема 15. Местные налоги и сборы**

### **Налог на имущество физических лиц**

Основным нормативным актом, обеспечивающим правовое регулирование уплаты налога на имущество физических лиц, в 2004 г. являлся Закон о налогах на имущество физических лиц.

Плательщиками налога на имущество физических лиц признаются физические лица – собственники имущества, признаваемого объектом налогообложения. Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиком в отношении этого имущества признается каждое из физических лиц соразмерно его доле в этом имуществе. В аналогичном порядке определяются налогоплательщики, если имущество находится в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций). Если имущество, признаваемое объектом налогообложения, находится в общей совместной собственности нескольких физических лиц, они несут равную ответственность по исполнению налогового обязательства. Плательщиком налога может быть одно из указанных лиц, определяемое по соглашению между ними.

### **Земельный Налог**

Использование земли в Российской Федерации является платным. Формами платы за использование земли выступают земельный налог (до введения в действие налога на недвижимость) и арендная плата.

Земельный налог с 1 января 2005 г. устанавливается НК (разд. 9 «Местные налоги» гл. 31 «Земельный налог») и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с НК и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

Налогоплательщиками земельного налога признаются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения. Не признаются налогоплательщиками организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Налогоплательщики-организации определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или праве постоянного (бессрочного) пользования.

Индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно в отношении земельных участков, используемых ими в предпринимательской деятельности, на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или пожизненного наследуемого владения.

Для остальных налогоплательщиков, являющихся физическими лицами, налоговая база определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются органами:

- осуществляющими ведение государственного земельного кадастра;
- осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним;
- муниципальных образований.

### **Торговый сбор (Статья 410)**

(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

1. Торговый сбор (далее в настоящей главе - сбор) устанавливается настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с настоящим Кодексом и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований и обязателен к уплате на территориях этих муниципальных образований.

В городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе сбор устанавливается настоящим Кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с настоящим Кодексом и законами указанных субъектов Российской Федерации и обязателен к уплате на территориях этих субъектов Российской Федерации.

2. Устанавливая сбор, представительные (законодательные) органы муниципальных образований (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяют ставку сбора в пределах, установленных настоящей главой.

3. Нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут также устанавливаться льготы, основания и порядок их применения.

#### **Статья 411. Плательщики сбора**

(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

1. Плательщиками сбора признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие виды предпринимательской деятельности на территории муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя), в отношении которых нормативным правовым актом этого муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) установлен указанный сбор, с использованием объектов движимого и (или) недвижимого имущества на территории этого муниципального образования (городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя).

2. От уплаты сбора по видам предпринимательской деятельности, в отношении которых нормативным правовым актом муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) установлен сбор, освобождаются индивидуальные предприниматели, применяющие патентную систему налогообложения, и налогоплательщики, применяющие систему налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог), в отношении этих видов предпринимательской деятельности с использованием соответствующих объектов движимого или недвижимого имущества.

#### **Статья 412. Объект обложения**

(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

1. Объектом обложения сбором признается использование объекта движимого или недвижимого имущества (далее в настоящей главе - объект осуществления торговли) для осуществления плательщиком сбора вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, хотя бы один раз в течение квартала.

2. В целях настоящей главы используются следующие понятия:

1) дата возникновения объекта обложения сбором - дата начала использования объекта осуществления торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор;

2) дата прекращения объекта обложения сбором - дата прекращения использования объекта осуществления торговли для осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор.

**Статья 413. Виды предпринимательской деятельности, в отношении которых устанавливается сбор**

(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

1. Сбор устанавливается в отношении осуществления торговой деятельности на объектах осуществления торговли.

2. В целях настоящей главы к торговой деятельности относятся следующие виды торговли:

1) торговля через объекты стационарной торговой сети, не имеющие торговых залов (за исключением объектов стационарной торговой сети, не имеющих торговых залов, являющихся автозаправочными станциями);

2) торговля через объекты нестационарной торговой сети;

3) торговля через объекты стационарной торговой сети, имеющие торговые залы;

4) торговля, осуществляемая путем отпуска товаров со склада.

3. В целях настоящей главы к торговой деятельности приравнивается деятельность по организации розничных рынков.

4. В целях настоящей главы используются следующие понятия:

1) объект осуществления торговли:

в отношении видов торговли, указанных в пункте 2 настоящей статьи, - здание, сооружение, помещение, стационарный или нестационарный торговый объект или торговая точка, с использованием которых плательщиком осуществляется вид деятельности, в отношении которого установлен сбор;

в отношении деятельности по организации розничных рынков - объект недвижимого имущества, с использованием которого управляющая рынком компания осуществляет указанную деятельность;

2) торговля - вид предпринимательской деятельности, связанный с розничной, мелкооптовой и оптовой куплей-продажей товаров, осуществляемый через объекты стационарной торговой сети, нестационарной торговой сети, а также через товарные склады;

3) деятельность по организации розничных рынков - деятельность управляющих рынком компаний, определяемая в соответствии с положениями Федерального закона от 30 декабря 2006 года N 271-ФЗ "О розничных рынках и о внесении изменений в Трудовой кодекс Российской Федерации".

**Статья 414. Период обложения**

(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

Периодом обложения сбором признается квартал.

#### **Статья 415. Ставки сбора**

(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

1. Ставки сбора устанавливаются нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) в рублях за квартал в расчете на объект осуществления торговли или на его площадь.

При этом с учетом особенностей, предусмотренных настоящей статьей, ставка сбора не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в соответствующем муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) в связи с применением патентной системы налогообложения на основании патента по соответствующему виду деятельности, выданного на три месяца.

2. В целях определения предельных ставок сбора в соответствии с пунктом 1 настоящей статьи не учитываются ограничения для применения патентной системы налогообложения по деятельности в виде розничной торговли, установленные подпунктом 1 пункта 3 статьи 346.43 настоящего Кодекса.

3. Ставка сбора, установленного по торговле через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала более 50 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, а также по торговле, осуществляемой путем отпуска товаров со склада, устанавливается в расчете на 1 квадратный метр площади торгового зала и не может превышать расчетную сумму налога, подлежащую уплате в связи с применением патентной системы налогообложения в данном муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) на основании патента по розничной торговле, осуществляемой через объекты стационарной торговой сети с площадью торгового зала не более 50 квадратных метров по каждому объекту организации торговли, выданного на три месяца, деленную на 50.

4. Ставка сбора, установленного по деятельности по организации розничных рынков, не может превышать 550 рублей на 1 квадратный метр площади розничного рынка. Указанная ставка подлежит ежегодной индексации на коэффициент-дефлятор, установленный на соответствующий календарный год.

5. Площадь торгового зала в целях настоящей главы определяется в соответствии с подпунктом 5 пункта 3 статьи 346.43 настоящего Кодекса.

6. Нормативными правовыми актами муниципальных образований (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) могут быть уста-

новлены дифференцированные ставки сбора в зависимости от территории осуществления конкретного вида торговой деятельности, категории плательщика сбора, особенностей осуществления отдельных видов торговли, а также особенностей объектов осуществления торговли. При этом ставка сбора может быть снижена вплоть до нуля.

#### **Статья 416. Учет плательщиков сбора**

(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

1. Постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются на основании соответствующего уведомления плательщика сбора, представляемого им в налоговый орган, либо на основании информации, представленной указанным в пункте 2 статьи 418 настоящего Кодекса уполномоченным органом в налоговый орган.

В уведомлении указывается информация об объекте обложения сбором: вид предпринимательской деятельности; объект осуществления торговли, с использованием которого осуществляется (прекращается) указанная предпринимательская деятельность; характеристики (количество и (или) площадь) объекта осуществления торговли, необходимые для определения суммы сбора.

2. Плательщик сбора представляет соответствующее уведомление не позднее пяти дней с даты возникновения объекта обложения сбором.

Осуществление вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, без направления указанного уведомления приравнивается к ведению деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе.

Плательщик сбора обязан уведомить налоговый орган о каждом изменении показателей объекта осуществления торговли, которое влечет за собой изменение суммы сбора, не позднее пяти дней со дня соответствующего изменения.

3. Постановка на учет производится на основании уведомления, представленного плательщиком сбора, в течение пяти дней после получения налоговым органом указанного уведомления. В течение пяти дней с даты постановки на учет плательщику сбора направляется соответствующее свидетельство.

4. В случае прекращения осуществления предпринимательской деятельности с использованием объекта осуществления торговли плательщик сбора представляет соответствующее уведомление в налоговый орган.

Датой снятия с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора является дата прекращения осуществления плательщиком сбора вида деятельности, указанная в уведомлении.

5. Формы уведомлений, а также порядок и состав сведений, указываемых в уведомлениях, определяются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

6. Уведомление о постановке на учет в качестве плательщика сбора по объекту осуществления вида предпринимательской деятельности, в отношении которого установлен сбор, представляет собой соответствующее письменное заявление или заявление, составленное в электронной форме и переданное по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи.

7. Постановка на учет, снятие с учета организации или индивидуального предпринимателя в качестве плательщика сбора в налоговом органе осуществляются:

по месту нахождения объекта недвижимого имущества - в случае, если предпринимательская деятельность, в отношении которой установлен сбор, осуществляется с использованием объекта недвижимого имущества;

по месту нахождения организации (месту жительства индивидуального предпринимателя) - в иных случаях.

В случае, если несколько объектов осуществления видов предпринимательской деятельности, в отношении которых установлен сбор, находятся в одном муниципальном образовании (городе федерального значения Москве, Санкт-Петербурге или Севастополе) на территориях, подведомственных разным налоговым органам, постановка на учет плательщика сбора осуществляется налоговым органом по месту нахождения того объекта, сведения о котором поступили от плательщика сбора ранее, чем о других объектах.

#### **Статья 417. Порядок исчисления и уплаты сбора**

(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

1. Если иное не установлено настоящей статьей, сумма сбора определяется плательщиком самостоятельно для каждого объекта обложения сбором начиная с периода обложения, в котором возник объект обложения сбором, как произведение ставки сбора в отношении соответствующего вида предпринимательской деятельности и фактического значения физической характеристики соответствующего объекта осуществления торговли.

2. Уплата сбора производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за периодом обложения.

3. В случае представления от уполномоченного органа информации о выявленных объектах обложения сбором, в отношении которых в налоговый орган не представлено уведомление или в отношении которых в уведомлении указаны недостоверные сведения,

налоговый орган направляет плательщику сбора требование об уплате сбора в срок не позднее 30 дней со дня поступления указанной информации.

Указанная в требовании сумма сбора исчисляется на основании сведений, представленных в налоговые органы уполномоченным органом.

**Статья 418. Полномочия органов местного самоуправления (органов государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя)**(введена Федеральным законом от 29.11.2014 N 382-ФЗ)

1. Органы местного самоуправления (органы государственной власти городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) осуществляют полномочия по сбору, обработке и передаче налоговым органам сведений об объектах обложения сбором в пределах, установленных настоящей статьей.

2. Нормативным правовым актом представительного органа муниципального образования (законами городов федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя) определяется орган, осуществляющий полномочия, указанные в пункте 1 настоящей статьи (далее в настоящей статье - уполномоченный орган).

3. Уполномоченный орган в соответствии с законодательством осуществляет контроль за полнотой и достоверностью информации об объектах обложения сбором на территории своего муниципального образования (города федерального значения Москвы, Санкт-Петербурга или Севастополя).

4. При выявлении объектов обложения сбором, в отношении которых в налоговый орган не представлено уведомление или в отношении которых в уведомлении указаны недостоверные сведения, уполномоченный орган в течение пяти дней составляет акт о выявлении нового объекта обложения сбором или акт о выявлении недостоверных сведений в отношении объекта обложения сбором и направляет указанную информацию в налоговый орган по форме (формату) и в порядке, которые определяются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

Уполномоченный орган информирует плательщика сбора о направлении информации в налоговый орган в течение пяти дней с даты направления информации, указанной в абзаце первом настоящего пункта, с приложением соответствующего акта.

Акты, указанные в настоящем пункте, могут быть обжалованы плательщиком сбора в порядке, установленном законодательством Российской Федерации. В случае отмены соответствующего акта сведения об этом направляются уполномоченным органом в налоговый орган в порядке, предусмотренном абзацем первым настоящего пункта.

### 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ (УКАЗАНИЯ) К ПРАКТИЧЕСКИМ ЗАНЯТИЯМ

Одной из важнейших форм учебной работы выступают практические занятия. Они призваны закрепить, углубить знания студентов, полученные на лекциях, консультациях и в результате самостоятельной работы над литературой, нормативно-правовыми актами, развить у них аналитическое, научное мышление.

При подготовке к практическому занятию по определенной теме студенту следует просмотреть материалы лекции, а затем начать изучение учебной литературы и нормативных правовых актов. Необходимый материал по теме практического занятия следует законспектировать.

Рекомендации по подготовке к практическому занятию (конспектированию текста):

1) читая изучаемый материал в первый раз, подразделяйте его на основные смысловые части, выделяйте главные мысли, выводы;

2) если составляется план-конспект, сформулируйте его пункты, подпункты, определите, что именно следует включить в план-конспект для раскрытия каждого из них;

3) наиболее существенные положения изучаемого материала (тезисы) последовательно и кратко излагайте своими словами или приводите в виде цитат;

4) в конспект включаются не только основные положения, но и доводы, их обосновывающие, конкретные факты и примеры, но без их подробного описания;

5) составляя конспект, можно отдельные слова и целые предложения писать сокращенно, выписывать только ключевые слова, вместо цитирования делать лишь ссылки на страницы цитируемой работы, применять условные обозначения;

6) располагайте абзацы «ступеньками», применяйте цветные карандаши, маркеры, фломастеры для выделения значимых мест.

Практические занятия проводятся в форме устного опроса студентов по вопросам темы, а также в виде решения практических задач или моделирования практических ситуаций.

Во время практического занятия для выяснения уровня усвоения учебного материала могут проводиться экспресс-опросы с помощью тестов, контрольных вопросов.

### 4. ПЛАН ПРАКТИЧЕСКИХ ЗАНЯТИЙ

№ п/п	Наименование темы (раздела)	Содержание темы (раздела)
1	Тема 1. История возникновения и развития налогообложения и налогового права.	1.История возникновения и развития налогообложения и налогового права в зарубежных странах. 2.История возникновения и развитие налогообложения и налогового права в России
2	Тема 2.Правовые основы налоговой системы Российской Федерации	1.Понятие и общая характеристика налоговой системы (системы налогов и сборов). 2.Структура налогового законодательства РФ. 3.Понятие налоговой системы. 4.Понятие налога и сбора. 5.Классификация налогов и сборов. Виды налогов и сборов в РФ по НК РФ. Налоговые режимы. Элементы налогообложения.

№ п/п	Наименование темы (раздела)	Содержание темы (раздела)
3	Тема 3. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования	1. Общие положения налогового права, понятие, предмет и методы правового регулирования, налоговое право в системе Российского права.
4	Тема 4. Источники налогового права	1. Назовите систему источников налогового права. 2. В чем особенности действия источников налогового права во времени, пространстве и по кругу лиц? 3. Какие нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения, принимаются на федеральном уровне? 4. Дайте общую характеристику НК. 5. Определите юридическую силу нормативных правовых актов Минфина России, принимаемых по вопросам налогообложения. 6. Назовите основные правовые позиции Конституционного Суда РФ, сформированные по вопросам налоговой деятельности государства. 7. Какова роль судебной практики как регулятора налоговых отношений? 8. Назовите особенности нормативных правовых актов субъектов РФ и органов местного самоуправления, принимаемых по вопросам налогообложения. 9. В чем состоит специфика понятий «установление налога» и «введение налога»?
5	Тема 5. Субъекты налогового права	1. Понятие налогоплательщиков, налоговых агентов и органов налогового контроля. 2. Налогоплательщики и налоговые агенты 3. Права налогоплательщиков. Обязанности налогоплательщиков. 4. Представители налогоплательщика. Права и обязанности налоговых агентов. 5. Органы налогового контроля 6. Права налоговых органов. Обязанности налоговых органов. Таможенные органы. Финансовые органы. Органы внутренних дел.
6	Тема 6. Правовой статус органов налогового контроля	1. Система налоговых органов Российской Федерации. Нормативные правовые акты регулирующие деятельность налоговых органов. 2. Компетенция ФНС России. Полномочия территориальных структур ФНС России. 3. Какие иски вправе предъявлять налоговые органы в защиту финансовых прав государства? 4. Назовите полномочия Минфина России и ФНС России в сфере нормотворчества. 5. Какие обязанности возложены на налоговые органы? Какими полномочиями обладают МВД России и следственные органы в налоговой сфере? 6. Какой орган осуществляет надзор за законностью деятельности налоговых органов? Назовите его полномо-

№ п/п	Наименование темы (раздела)	Содержание темы (раздела)
7	Тема 7. Сущность налоговой обязанности	<p>чия.</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>1. Дайте характеристику налоговой обязанности в широком аспекте.</li> <li>2. Дайте характеристику налоговой обязанности в узком аспекте.</li> <li>3. В чем заключается сущность налоговой обязанности?</li> <li>4. Перечислите юридические факты, лежащие в основе налоговой обязанности. С какого момента возникает и при наличии каких оснований прекращается налоговая обязанность?</li> <li>5. Назовите общие условия исполнения налоговой обязанности. Дайте юридическую характеристику понятию «уплата налога».</li> <li>6. В чем заключается порядок принудительного взыскания налога?</li> <li>7. Назовите правила бесспорного взыскания налога, погашения и взыскания налоговой недоимки. Какие особенности исполнения налоговой обязанности установлены относительно ликвидируемых и реорганизуемых организаций?</li> <li>8. Какие способы обеспечения исполнения налоговой обязанности вам известны? Охарактеризуйте залог имущества как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности.</li> <li>9. Охарактеризуйте поручительство как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности.</li> <li>10. Дайте характеристику пени и приостановления операций по счетам налогоплательщика как способу обеспечения исполнения налоговой обязанности.</li> <li>11. Охарактеризуйте арест имущества как способ обеспечения исполнения налоговой обязанности.</li> </ol>
8	Тема 8. Налоговый контроль	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Способы обеспечения обязанности по уплате налогов и сборов. Налоговая декларация и другие формы налоговой отчетности. Учет налогоплательщиков.</li> <li>2. Понятие и формы налогового контроля. Камеральные налоговые проверки. Выездные налоговые проверки. Акт налоговой проверки. Участие свидетеля.</li> <li>3. Доступ должностных лиц налоговых органов на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки.</li> <li>4. Осмотр территорий, помещений налогоплательщика должностными лицами налоговых органов при проведении налоговой проверки. Истребование документов при проведении налоговой проверки.</li> <li>5. Выемка документов и предметов при проведении налоговой проверки. Экспертиза при проведении налоговой проверки. Привлечение специалиста. Участие переводчика. Участие понятых.</li> </ol>
9	Тема 9. Характеристика налоговых правонаруше-	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Понятие налогового правонарушения.</li> <li>2. Состав налогового правонарушения.</li> </ol>

№ п/п	Наименование темы (раздела)	Содержание темы (раздела)
	ний	<p>3. Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.</p> <p>4. Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.</p> <p>5. Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения.</p> <p>6. Обстоятельства. Смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.</p> <p>Налоговые санкции</p>
10	Тема 10. Налоговая ответственность	<p>1. Дайте понятие налоговой ответственности.</p> <p>2. Назовите общие признаки финансово-правовой и налоговой ответственности. Какие формы реализации присущи налоговой ответственности?</p> <p>3. Дайте характеристику позитивной налоговой ответственности.</p> <p>4. Назовите юридические признаки добровольной формы реализации налоговой ответственности. Охарактеризуйте негативную налоговую ответственность.</p> <p>5. Назовите формы и основания негативной налоговой ответственности.</p> <p>6. Дайте характеристику принципу законности. В чем проявляется содержание принципа однократности привлечения к налоговой ответственности?</p> <p>7. Дайте характеристику презумпции невиновности в налоговом праве. Определите соотношение налоговой ответственности с другими видами юридической ответственности. В чем проявляется сущность разграничения налоговой санкции и налоговой обязанности как принципа налоговой ответственности?</p> <p>8. Дайте определение стадиям налоговой ответственности. Какие обстоятельства исключают наличие налогового правонарушения? При наличии каких обстоятельств лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности? При наличии каких обстоятельств лицо освобождается от налоговой ответственности?</p> <p>9. Назовите и дайте характеристику обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения</p>
11	Тема 11. Защита прав налогоплательщиков	<p>1. Вопросы и задания для самоконтроля</p> <p>2. Назовите способы защиты прав налогоплательщиков. В чем проявляется сущность президентского способа защиты прав налогоплательщиков?</p> <p>3. В чем выражается сущность административного способа защиты прав налогоплательщиков?</p> <p>4. Каковы особенности судебного способа защиты прав налогоплательщиков?</p> <p>5. Определите роль Конституционного Суда РФ в защите прав налогоплательщиков. В чем проявляется роль прокуратуры РФ по защите прав налогоплатель-</p>

№ п/п	Наименование темы (раздела)	Содержание темы (раздела)
		щиков? 6. Назовите порядок и особенности обжалования нормативных и ненормативных актов налоговых органов.
12	Тема 12. Федеральные налоги и сборы	1. Дайте общую характеристику федеральных налогов и сборов. Дайте общую характеристику основных и дополнительных элементов следующих налогов и сборов: а) налог на добавленную стоимость; б) акцизы; в) налог на доходы физических лиц; г) налог на прибыль организаций; д) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование водными биологическими ресурсами; е) налог на добычу полезных ископаемых.
13	Тема 13. Специальные налоговые режимы	1. Определите понятие специального налогового режима. 2. В чем отличие общих и специальных налоговых режимов? 3. Назовите особенности компетенции органов государственной власти Российской Федерации и субъектов РФ относительно установления и введения специальных налоговых режимов. 4. Дайте общую характеристику основных и дополнительных элементов следующих специальных налоговых режимов: а) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (ЕСХН); б) упрощенная система налогообложения; в) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.
14	Тема 14. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации	1. Дайте общую характеристику налогам и сборам субъектов РФ. 2. Как разграничивается компетенция органов государственной власти Российской Федерации и субъектов РФ относительно установления, введения и администрирования региональных налогов? 3. Охарактеризуйте основные и дополнительные элементы следующих налогов: а) транспортный налог; б) налог на игорный бизнес; в) налог на имущество организаций
15	Тема 15. Местные налоги и сборы	1. Дайте общую характеристику местных налогов. Как разграничивается компетенция органов государственной власти Российской Федерации, субъектов РФ и органов местного самоуправления относительно установления, введения и администрирования местных налогов? 2. Охарактеризуйте основные и дополнительные элементы следующих местных налогов: а) земельный налог; б) налог на имущество физических лиц, б) торговый сбор.....

## ТЕСТЫ, ЗАДАЧИ И ДЕЛОВЫЕ ИГРЫ ПО КУРСУ «НАЛОГОВОЕ ПРАВО».

### Тестовые задания.

1. Метод налогового права является:
  - А) преимущественно диспозитивным;
  - Б) преимущественно императивным;
2. К основным принципам налогового права относятся:
  - А) принцип законности;
  - Б) принцип презумпции невиновности;
  - В) принцип определенности;
  - Г) всеобщности и равенства налогообложения;
  - Д) принцип целесообразности;
3. Нормы налогового права содержатся:
  - А) в Конституции РФ и в федеральных законах;
  - Б) в Конституции РФ, в федеральных законах, в актах налогового законодательства субъектов федерации и муниципальных образований;
  - В) в Налоговом Кодексе РФ;
4. Федеральный Закон, вносящий изменения в Налоговый Кодекс РФ в части введения нового налога «на расторжение брака», был принят 20 ноября 2017 года, а официально опубликован 4 декабря 2017 года. Когда данный закон вступит в силу?
  - а) не ранее 1 января 2018 года;
  - б) не ранее 4 января 2018 года;
  - в) принятие такого закона невозможно;
5. Статья 57 Конституции РФ устанавливает обязанность:
  - А) всех граждан РФ уплачивать налоги и сборы;
  - Б) всех лиц, находящихся на территории РФ, уплачивать налоги и сборы;
  - В) каждого уплачивать законно установленные налоги и сборы
6. Акты налогового права:
  - А) всегда имеют обратную силу;
  - Б) не имеют обратной силы;
  - В) не имеют обратной силы, кроме случаев, когда они устраняют или смягчают налоговую ответственность и устанавливают дополнительные гарантии защиты прав налогоплательщиков;
7. Дополните определение недостающими словами и словосочетаниями из приведенного ниже списка:  
 Налог – это обязательный, индивидуально безвозмездный ... (1) ....., взимаемый с организаций и физических лиц в форме ... (2) ... принадлежащих им на праве ... (3) ... .. (4) ..., в целях ... (5) ...
  - 1) а) взнос; б) платеж; в) оброк;
  - 2) а) конфискации; б) отчуждения; в) экспроприации;
  - 3) а) собственности, хозяйственного ведения и оперативного управления;  
б) собственности;
  - 4) а) денежных средств и ценных бумаг; б) денежных средств;
  - 5) а) материального обеспечения государственных служащих;  
б) обеспечения деятельности государства и муниципальных образований;
8. Функциями налогов являются:
  - А) регулятивная;
  - Б) восстановление социальной справедливости;
  - В) фискальная;
  - Г) охранительная;
9. К признакам налога относятся:
  - А) обязательность;

- Б) разовый характер уплаты;  
В) денежный характер платежа;
10. К признакам сбора относятся:  
А) периодичность уплаты;  
Б) фиксированный размер уплачиваемой суммы;  
В) отсутствие штрафных санкций за неуплату;
11. Земельный налог является:  
a. а) косвенным; б) прямым;  
b. а) окладным; б) неокладным;  
c. а) федеральным; б) региональным; в) местным;  
d. а) с физических лиц; б) с юридических лиц; в) общим;
12. Акцизы являются:  
a. а) универсальными налогами; б) специальными налогами;  
b. а) косвенными; б) прямыми;  
c. а) окладными; б) неокладными;  
d. а) федеральными; б) региональными; в) местными;  
e. А) с физических лиц; б) с юридических лиц; в) общими;
13. Налоговая ставка по налогу на доходы физических лиц является:  
а) адвалорной;  
б) твердой;  
в) комбинированной;
14. Налоговая ставка по транспортному налогу является:  
а) адвалорной;  
б) твердой;  
в) комбинированной;
15. Налоговая ставка по единому социальному налогу является:  
а) пропорциональной и адвалорной;  
б) твердой прогрессивной;  
в) комбинированной регрессивной;
16. Какова будет сумма акциза, подлежащего уплате предприятием, произведшим в налоговом периоде в 2017 году 150 литров этилового спирта?  
А) 3.525 руб.; б) 5 000 руб. ;
17. Налоговым агентом может быть:  
А) индивидуальный предприниматель;  
Б) организация;  
В) физическое лицо;  
Г) налоговый орган;
18. Филиалы российских организаций:  
А) являются самостоятельными налогоплательщиками;  
Б) не являются самостоятельными налогоплательщиками;  
В) самостоятельными налогоплательщиками являются только филиалы российских банков;
19. Налогоплательщиком может быть признано:  
А) любое физическое лицо;  
Б) физическое лицо, достигшее 16 лет;  
В) вменяемое лицо, достигшее возраста 18 лет;
20. В состав налогового правоотношения входят следующие элементы:  
А) субъекты; б) объекты; в) объективная сторона;  
Г) содержание;
21. Физическое лицо признается налоговым резидентом РФ, если оно:  
А) фактически находится на территории РФ не менее 183 дней в календарном году;

- Б) фактически находится на территории РФ не менее 183 дней в течение 12 следующих подряд месяцев;
22. Независимо от времени фактического нахождения на территории РФ, всегда признаются налоговыми резидентами следующие лица:
- А) российские военнослужащие, проходящие службу за границей;
  - Б) сотрудники органов государственной власти, командированные не работу за пределы РФ;
  - В) лица, выезжающие на лечение или обучение за рубеж (на срок до 6 мес.);
  - Г) лица, имеющие недвижимость в РФ;
23. Одним из оснований прекращения налоговой обязанности является:
- А) смерть налогоплательщика или признание его умершим;
  - Б) признание налогоплательщика безвестно отсутствующим;
  - В) вынесение по итогам внешнего управления решения о признании юридического лица банкротом;
24. Исполнение налоговой обязанности возможно:
- А) только самим налогоплательщиком лично;
  - Б) самим налогоплательщиком или третьими лицами в прямо предусмотренных законом случаях;
25. Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика возможно:
- А) в бесспорном порядке;
  - Б) только в судебном порядке;
  - В) с физических лиц – только в судебном порядке, а с организаций – в судебном или в бесспорном порядке;
26. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности являются:
- А) залог;
  - Б) штраф;
  - В) пеня;
  - Г) поручительство;
  - Д) банковская гарантия;
  - Е) наложение ареста на имущество;
  - Ж) неустойка;
27. Приостановление операций по счетам налогоплательщика в качестве меры обеспечения исполнения налоговой обязанности возможно:
- А) в объеме всей суммы, находящейся на счете;
  - Б) только в пределах суммы недоимки, указанной в решении налогового органа;
28. Внесудебное (по решению руководителя налогового органа) взыскание недоимки за счет имущества налогоплательщика-организации:
- А) возможно в течение 1 года после истечения срока исполнения требования об уплате налога;
  - Б) возможно в течение 6 мес. после истечения срока исполнения требования об уплате налога;
  - В) не возможно ни при каких обстоятельствах;
29. Всегда ли выездная налоговая проверка проводится на территории налогоплательщика?
- А) Да;
  - б) Нет;



- В) тематическая налоговая проверка;
- 1) проверка правильности исчисления и уплаты какого-либо одного налога;
  - 2) проверка, проводимая по общему правилу на территории налогоплательщика;
  - 3) проверка, проводимая по месту нахождения налогового органа;
39. Основаниями для постановки на учет в налоговых органах являются:
- А) открытие организацией обособленных подразделений;
  - Б) приобретение физическим лицом недвижимого имущества;
  - В) достижение физическим лицом 16-и летнего возраста;
  - Г) заключение российским юридическим лицом внешнеэкономического контракта с иностранной организацией;
40. Принципами применения налоговой ответственности являются:
- А) законность; б) однократность; в) целесообразность; г) ответственности только за виновно совершенное деяние;
41. Штрафные санкции взыскиваются с налогоплательщика:
- А) всегда только по решению арбитражного суда;
  - Б) по решению налогового органа (в бесспорном порядке) – с организаций, в судебном порядке – с индивидуальных предпринимателей;
  - В) по решению налогового органа (в бесспорном порядке) – с организаций и индивидуальных предпринимателей;
  - Г) по решению налогового органа взыскиваются только штрафы в сумме от 5 до 50 тыс. руб.;
42. Обстоятельствами, исключающими ответственность за совершение налогового правонарушения, являются:
- А) отсутствие события налогового правонарушения;
  - Б) отсутствие вины лица в совершении данного деяния;
  - В) совершение деяния лицом, не достигшим 16 лет;
  - Г) совершение деяния под влиянием угрозы и принуждения;
43. Приведите примеры норм, содержащих налоговые санкции в виде штрафов:
- А) исчисляемых в твердой денежной сумме;
  - Б) в виде процентного отношения суммы санкций к определенному объекту расчета;
44. Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, являются:
- А) совершение деяния вследствие стихийного бедствия и других чрезвычайных обстоятельств;
  - Б) совершение деяния недееспособным лицом;
  - В) совершение деяния в целях необходимой обороны;
45. Состав правонарушения, описанного в ст. 122 НК РФ, является:
- А) материальным; б) формальным;

46. Налоговое правонарушение – это:

- А) всегда виновное действие;
- Б) всегда виновное деяние;
- В) противоправное деяние;
- Г) вредное деяние;
- Д) деяние, совершенное умышленно;

47. Концепция вины юридического лица в российском налоговом праве является:

- А) субъективно-правовой;
- Б) объективно-правовой;

#### **Задача № 1.**

Иностранец гражданин прибыл в Россию 1 января 2017 года и с этого дня постоянно находился на ее территории, при этом работая в российской организации и получая заработную плату в размере 18.000 руб. Иностранец гражданин покинул пределы РФ 1 января 2018 года. Организация, где он работал, удержала из его доходов налог в сумме равной 64 000 рублей за 12 мес. Верно ли организация провела расчет налога на доходы физических лиц?

(при решении задачи следует учитывать положения статьи 207 и 224 НК РФ)

#### **Задача № 2.**

Акционерное общество «А» имеет два филиала. В 2017 году налоговые органы провели по одной выездной налоговой проверке в каждом филиале, а также три выездные проверки в головной организации: в марте – по налогу на добавленную стоимость, в июне - по налогу на прибыль (в связи с решением руководителя ФНС России о необходимости такой проверки), в июле – по причине предоставления акционерным обществом налоговой декларации, где сумма НДС присутствовала в размере меньшем, чем ранее было заявлено.

Есть ли нарушения в действиях налоговых органов?

#### **Деловая игра № 1.**

Налогоплательщик был признан виновным в нарушении порядка регистрации объектов игорного бизнеса 25 апреля 2017 года. В связи с этим, с него был взыскан штраф, предусмотренный ст. 129.2 НК РФ. 25 мая 2018 года данный налогоплательщик был снова признан по решению суда виновным в совершении аналогичного налогового правонарушения. Причем, по мнению суда, отягчающим налоговую ответственность обстоятельством стало то, что деяние было совершено повторно (рецидив). В связи с этим предусмотренная НК РФ сумма штрафа была увеличена на 100%. Соответствует ли решение суда действующему законодательству?

#### *Порядок проведения деловой игры.*

Учебная группа делится на:

- 1) Представителей налогоплательщика;
- 2) Представителей суда;

Каждая группа должна предоставить мотивированный ответ на поставленный вопрос и оценить действия другой стороны с точки зрения действующего законодательства.

## Деловая игра № 2.

№ 1. Налоговые органы при проведении выездной налоговой проверки на предприятии «А» потребовали для ознакомления подлинники учредительных и бухгалтерских документов. Эти документы должностные лица налоговых органов, проводящие проверку, вынесли с территории налогоплательщика и вернули через 2 недели.

*Порядок проведения деловой игры.*

Учебная группа делится на:

- 1) Представителя налогового органа;
- 2) Представителя налогоплательщика;

Представители налогового органа – дают оценку правомерности своих действий, опираясь на конкретные нормы Налогового Кодекса РФ.

Представители налогоплательщика должны знать свои права, предусмотренные законодательством и проанализировать, имело ли место нарушение их прав в данном случае.

## Деловая игра № 3.

При проведении выездной налоговой проверки налоговые органы запросили у налогоплательщика «все документы по уплате НДС за 2013-2018 годы». При этом в требовании было указано, что налогоплательщик может предоставить копии документов, однако данные копии должны быть нотариально заверены и предоставлены в течение 7 дней со дня вручения требования. Налогоплательщик направил в налоговые органы уведомление с просьбой продлить срок до 20 дней, ссылаясь на большой объем документации. Налоговый орган в просьбе отказал. Налогоплательщик не успел подготовить все необходимые документы (в количестве 5000 шт.) и передал в налоговые органы только часть (2 000 документов). Налоговая инспекция выставила налогоплательщику штраф, сумма которого – 150 000 руб. – была рассчитана исходя из 50 руб. за каждый непредоставленный документ. Налогоплательщик обратился в суд.

*Порядок проведения деловой игры.*

Учебная группа делится на:

- 1) Представителей налогового органа (ответчика);
- 2) Представителей налогоплательщика (истца);
- 3) Представителей арбитражного суда;

Представители налогового органа – дают оценку правомерности своих действий, опираясь на конкретные нормы Налогового Кодекса РФ.

Представители налогоплательщика должны знать свои права, предусмотренные законодательством и высказать претензии к налоговым органам.

Представители суда выносят мотивированное решение по делу.

## Деловая игра № 4.

Выездная налоговая проверка на предприятии.

*Порядок проведения деловой игры.*

Учебная группа делится на:

- 1) Представителей налогового органа;
- 2) Представителей налогоплательщика;

Представители налоговых органов должны знать и при необходимости изложить свои права и обязанности, также представить краткий отчет преподавателю, включающий в себя: цель и мотивировку проверки, оценку правомерности действий налогоплательщика при проведении проверки. Результаты проверки необходимо оформить в соответствии с требованиями законодательства.

Представители налогоплательщика должны знать свои права и обязанности и при необходимости должны указать на какие-либо нарушения со стороны проверяющих должностных лиц.

Представителям налогоплательщика при составлении и оформлении необходимых документов следует руководствоваться положениями следующих нормативных актов: Приказ Федеральной налоговой службы от 25 декабря 2016 г. N САЭ-3-06/892@ "Об утверждении форм документов, применяемых при проведении и оформлении налоговых проверок; оснований и порядка продления срока проведения выездной налоговой проверки; порядка взаимодействия налоговых органов по выполнению поручений об истребовании документов; требований к составлению акта налоговой проверки"; Приказ Федеральной налоговой службы от 6 июня 2016 г. N САЭ-3-06/334@ "О внесении изменений в Инструкцию от 10.04.2010 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах", утвержденную приказом МНС России от 10.04.2010 N АП-3-16/138"; Приказ Федеральной налоговой службы от 13 декабря 2016 г. NСАЭ-3-06/860@ "Об утверждении формы акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о предусмотренных Налоговым кодексом Российской Федерации налоговых правонарушениях (за исключением налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 120, 122, 123), и требований к его составлению.

## **ТЕМАТИКА КОНТРОЛЬНЫХ РАБОТ И МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ ПО ИХ ВЫПОЛНЕНИЮ**

### **1. Варианты контрольных работ.**

Для распределения между студентами предложены нижеследующие варианты контрольных работ. Каждый вариант состоит из 2-х теоретических вопросов и 1 практического задания (задачи) на применение норм налогового права к конкретным налоговым правоотношениям. После каждого варианта приведен список рекомендуемой литературы и нормативных правовых актов, необходимых для подготовки ответов на теоретические вопросы, а также для решения задачи.

#### **Вариант 1.**

1. Специальные налоговые режимы.
2. Налоги как источники формирования государственных доходов. Понятие и признаки налогов и сборов. Соотношение налога и иных обязательных платежей.
3. *Задача.* Обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк платежного поручения при наличии соответствующего денежного остатка на счете налогоплательщика. Будет ли признан уплаченным налог в случае отзыва налогоплательщиком из банка платежного поручения.

Какими в этом случае нормами налогового кодекса должна руководствоваться налоговая инспекция?

#### **Вариант 2.**

1. Обязательные элементы юридической конструкции налога.
2. Зачет и возврат излишне уплаченных (взысканных) налогов.
3. *Задача.* Налоговая инспекция обратилась в арбитражный суд с иском о взыскании с индивидуального предпринимателя Петрова С.Т. 27 381,36 рублей, в том числе: недоимка по уплате единого социального налога в сумме 7820,18 руб., пеня в сумме 5057,22 руб.; недоимка по уплате страховых взносов в государственные внебюджетные фонды в сумме 2222,82 руб., пеня в сумме 12281,14 руб.

Решением арбитражного суда иск инспекции был удовлетворен полностью. Индивидуальный предприниматель Петров С.Т. обратился в кассационную инстанцию с жалобой, в которой просил отменить решение арбитражного суда, в связи с тем, что суд первой инстанции недостаточно исследовал предоставленные материалы дела, не дал оценки его

крайне тяжелому финансовому положению и не применил ст. 333 Гражданского кодекса Российской Федерации, в соответствии с которой предусматривается право суда на уменьшение неустойки в случае, если подлежащая уплате неустойка явно несоразмерна последствиям нарушения обязательства.

Какое решение примет арбитражный суд кассационный инстанции? Поясните, пожалуйста, свой ответ.

### Вариант 3.

1. Понятие обязанности по уплате налогов и порядок ее исполнения.  
2. Приостановление операций по счетам в банке и арест имущества как способы обеспечения исполнения налоговой обязанности.

3. *Задача.* Индивидуальный предприниматель Зощенко П.Д. поручил по доверенности своему представителю Ивашенко С.С. составлять и представлять отчетность в налоговый орган. Ивашенко С.С. направил декларацию по НДС с нарушением установленного срока, кроме того, налоговым органом при проведении камеральной проверки этой декларации установлено неправильное исчисление налога. Налоговый орган к налоговой ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 и п.1 ст. 122 НК РФ, привлек Ивашенко С.С.

Правомерно ли налоговый орган привлек к налоговой ответственности представителя налогоплательщика? Поясните свой ответ.

### Вариант 4.

1. Правовой статус налогоплательщика и плательщика сборов.  
2. Понятие и значение способов обеспечения исполнения налоговой обязанности. Залог и поручительство как способы обеспечения исполнения налоговой обязанности.

3. *Задача.* Закон Волгоградской области № 125 от 28 декабря 2016 г. «О внесении изменений в Закон Волгоградской области «О налоге на игорный бизнес в Волгоградской области» был официально опубликован 05 января 2017 г. Данным Законом установлены новые налоговые ставки по налогу на игорный бизнес.

Статьей 3 Закона Волгоградской области № 125 от 28 декабря 2016 г. определен порядок его вступления в силу – через месяц после дня его официального опубликования, но не ранее 01 февраля 2017 г.

С какой даты Закон Волгоградской области № 125 от 28 декабря 2016 г. подлежит применению? Ответ, пожалуйста, обоснуйте.

### Вариант 5.

1. Понятие, предмет и методы налогового права. Система налогового права. Общая и особенная части. Институты налогового права.

2. Основание применения и правовая природа мер принудительного исполнения обязанности по уплате налога (сбора). Направление требования об уплате налога. Взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах в банке. Взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика.

3. *Задача.* Налоговый орган привлек ООО «Интур» к ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 117 НК РФ, за ведение деятельности через обособленное подразделение без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев, поскольку создание обособленного подразделения не отражено в учредительных документах ООО «Интур».

Соответствует ли решение налогового органа действующему законодательству? Ответ, пожалуйста, обоснуйте.

### Вариант 6.

1. Изменение срока уплаты налога, сбора и пени.  
2. Правовой статус налоговых органов.  
3. *Задача.* У организации образовалась недоимка по налогу на прибыль организаций за третий квартал 2006г. в бюджеты всех уровней. Налоговая инспекция выставила ей

требование об уплате налога, указав в нем срок исполнения требования – 5 рабочих дней, и приняла решение о приостановлении операций по счетам организации в банках. Организация требование об уплате налога в течение 5 рабочих дней не исполнила.

Налоговая инспекция приняла решение о взыскании налога за счет денежных средств, находящихся на счетах организации в банке, и одновременно наложила арест на имущество организации.

Оцените правомерность действий налоговой инспекции. Ответ, пожалуйста, обоснуйте.

#### **Вариант 7.**

1. Понятие и виды источников налогового права. Соответствие нормативных правовых актов о налогах и сборах Налоговому кодексу Российской Федерации.

2. Особенности исполнения обязанности по уплате налогов, сборов, пеней, штрафов при ликвидации и реорганизации организаций, а также физического лица, признанного безвестно отсутствующим или недееспособным.

3. *Задача.* Организация оказывает индивидуальному предпринимателю услуги по ведению бухгалтерского учета. Кто может подписывать налоговые декларации от имени предпринимателя: обязан ли их подписывать предприниматель лично или это может делать работник организации, оказывающей услуги по ведению бухгалтерского учета? Какие документы необходимо приложить в случае подписания декларации работником такой организации от имени индивидуального предпринимателя? Какие требования НК РФ предъявляет к форме данных документов? Ответ, пожалуйста, обоснуйте.

#### **Вариант 8.**

1. Представительство в налоговых отношениях.

2. Порядок рассмотрения дел о налоговом правонарушении.

3. *Задача.* Самарская областная Дума приняла Закон Самарской области «О введении налога на пользователей мобильных телефонов». Данный закон предусматривает уплату налога с владельцев мобильных телефонов в размере 0,15 % стоимости разговоров пользователя мобильного телефона ежемесячно и направление полученных средств на выплаты социально необеспеченным слоям населения. Гражданка Селиванова О.Л., пользователь мобильного телефона, обратилась в суд с иском о признании нормативного акта Областной Думы недействующим.

Какое решение примет суд? Пожалуйста, поясните свой ответ.

#### **Вариант 9.**

1. Сроки в налоговом праве. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени, пространстве и по кругу лиц.

2. Характеристика налоговых правонарушений.

3. *Задача.* Индивидуальный предприниматель Жарков Т.Т. был привлечен к ответственности на основании статьи 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации, но сумма исчисленного налога уплачена им в бюджет полностью, недоимки налоговым органом не выявлено.

Оцените правомерность действий налогового органа по привлечению индивидуального предпринимателя к ответственности. Пожалуйста, поясните свой ответ.

#### **Вариант 10.**

1. Налоговая ответственность.

2. Понятие, содержание, формы и виды налогового контроля.

3. *Задача.* Межрайонная инспекция Федеральной налоговой службы № 1 по Ямало-Ненецкому автономному округу (далее - инспекция) обратилась в Арбитражный суд Ямало-Ненецкого автономного округа с заявлением к филиалу акционерной компании «Ямта» (Кипр) о взыскании штрафа по п.1 ст. 126 НК РФ.

Суд первой инстанции в иске отказал, сделав вывод о том, что к подведомственности арбитражных судов РФ относятся дела с участием самих иностранных организаций, осуществляющих предпринимательскую деятельность и имеющих статус юридического лица в соответствии с законодательством государства их местонахождения, а не их филиалов или представительств, расположенных на территории РФ. Ответчиком по делу значится филиал акционерной компании, который согласно положению о нем юридическим лицом не является.

Инспекция подала заявление в Арбитражный суд РФ о пересмотре в порядке надзора решения суда первой инстанции, ссылаясь на неправильное применение судом норм материального права.

Какое решение должен принять Арбитражный Суд РФ?

### Вариант 11.

1. Защита прав налогоплательщиков.
2. Налоговое правоотношение.
3. *Задача.* Обязанности российской организации по уплате налогов и сборов исполняет филиал по месту своего нахождения. Возможно ли привлечение филиала российской организации к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения? Ответ, пожалуйста, обоснуйте.

### 2. Выбор варианта контрольной работы.

Выбор варианта контрольной работы осуществляется по следующей таблице по первой букве фамилии студента:

Первая буква фамилии	Вариант контрольной работы	Первая буква фамилии	Вариант контрольной работы
А	1	П	4
Б	2	Р	5
В	3	С	6
Г	4	Т	7
Д	5	У	8
Е	6	Ф	9
Ж	7	Х	10
З	8	Ц	11
И	9	Ч	1
К	10	Ш	2
Л	11	Щ	3
М	1	Э	4
Н	2	Ю	5
О	3	Я	6

### 3. Требования к содержанию и оформлению контрольной работы.

В соответствии с учебным планом все студенты заочного отделения юридического факультета должны выполнить письменную контрольную работу по курсу «Налоговое право».

Контрольная работа является наиболее оптимальной формой самостоятельного образования студента, усвоения и углубления его знаний по дисциплине «Налоговое право». В контрольной работе студент должен исследовать теоретические вопросы, дать анализ действующего законодательства и его практическое применение.

**Цель выполнения контрольной работы:** закрепление теоретических знаний, приобретение навыков по применению полученных знаний при решении конкретных практических задач. При этом должно обеспечиваться более углубленное изучение курса «Налоговое право», закрепление теоретических знаний как посредством концентрированной проработки основополагающих институтов и категорий налогового права, финансово-правовых механизмов регулирования налоговых отношений, так и путем применения полученных теоретических знаний при решении конкретных практических задач. Выполнение контрольной работы является важным элементом учебного и воспитательного процесса, зарождающим интерес к познанию изучаемой дисциплины и формирующим у студентов навыки самостоятельной, творческой работы, способствующим проявлению профессиональной ориентации, инициирующим комплексное изучение налогового законодательства, практики его применения, учебной и научной специализированной юридической литературы. В значительной мере успешно выполненная контрольная работа есть материальное свидетельство, подтверждающее степень освоения студентом теории налогового права и норм законодательства о налогах и сборах, проявления его способности к их критическому анализу и адекватному толкованию, готовности к применению норм права к конкретным налоговым правоотношениям. Не следует пренебрегать и важной ролью института контрольных работ как действенной формы текущего контроля знаний студента и способа оценки промежуточных результатов его деятельности по овладению правовой культуры и основами юриспруденции;

#### **Требования к содержанию контрольной работы:**

- творческий, самостоятельный подход к освоению и изложению материала, умение выразить свою позицию по исследуемому вопросу, отражение в контрольной работе достигнутого уровня его разработки в научной юридической литературе, полноты закрепления в актах налогового законодательства, а также понимание общественной значимости рассматриваемой проблемы в реальных условиях жизни;
- недопустимость механического переписывания материалов учебников, пособий, научных работ, лекций, научно-практических комментариев, информационных правовых систем;
- недопустимо также механическое перенесение фрагментов использованных законов и других нормативных правовых актов в текст контрольной работы. Цитирование отдельных норм и статей актов законодательства в работе допустимо в качестве обоснования сделанного автором работы теоретического вывода, подтверждения высказанного предложения или аргумента в теоретической дискуссии с оппонентами;
- ясность изложения, доказательность аргументов в защиту своей позиции по рассматриваемой теме, корректность в оценке иной точки зрения;
- используемая в работе информация должна быть фактически точной, иметь ссылки на официальные или публичные источники;
- подтверждение теоретических выводов практикой деятельности налоговых органов, судебной практикой;
- цитирование первоисточников со ссылками на номер работы, указанной в списке использованной литературы;
- в случае воспроизведения в контрольной работе отдельных норм, статей и их частей законов и других нормативных правовых актов в тексте работы или в сносках должны быть сделаны ссылки на соответствующие акты законодательства;
- наличие в работе иллюстраций, таблиц, графиков и других подобных материалов.

#### **Требования к оформлению контрольной работы.**

Рекомендуемый объем работы – 20-24 страницы рукописного текста (ученическая тетрадь) или 10-15 страниц машинописного текста стандартного формата А4. На страницах необходимо оставить поля для замечаний преподавателя-рецензента.

Страницы работы нумеруются, титульный лист (Приложение 1) является первой страницей контрольной работы и не нумеруется (номер страницы на первом листе не про-

ставляется). На второй странице приводится план (содержание) контрольной работы, далее следуют наименования теоретических вопросов (или практические задания) и ответы на них. Все схемы и таблицы должны быть пронумерованы, снабжены заголовками. Схемы и таблицы следует располагать после абзацев, содержащих ссылки на них.

При написании контрольной работы следует тексты цитат заключать в кавычки, сопровождать сноской.

В конце контрольной работы необходимо привести список использованной литературы и иных источников информации (нормативных правовых актов, постановлений Конституционного Суда Российской Федерации и т.п.) в алфавитном порядке.

Текст контрольной работы должен быть написан грамотно. Если работа выполнена рукописным способом, то она должна быть написана разборчивым, аккуратным почерком, без помарок. Небрежность в изложении работы не допускается.

### **Контрольные вопросы к экзамену**

1. Понятие и предмет налогового права
2. Место налогового права в системе российского права
3. Налоги, сборы и налогообложение как правовые категории
4. Функции налогов и налогообложения
5. Метод налогового права
6. Система налогового права
7. Функции налогового права
8. История возникновения и развития налогообложения и налогового права в России
9. Принципы налогообложения (принципы налогового права)
10. Виды принципов налогового права
11. Принцип законности налогообложения
12. Принцип всеобщности и равенства налогообложения
13. Принцип справедливости налогообложения
14. Принцип взимания налогов в публичных целях
15. Принцип установления налогов и сборов в должной правовой процедуре
17. Принцип экономического основания налогов (сборов)
18. Принцип презумпции толкования в пользу налогоплательщика (плательщика сборов) всех неустраняемых сомнений, противоречий и неясностей актов законодательства о налогах и сборах
19. Принцип определенности налоговой обязанности
20. Принцип единства экономического пространства Российской Федерации и единства налоговой политики
21. Понятие и структура норм налогового права
22. Формы реализации норм налогового права
23. Виды норм налогового права
24. Понятие источников налогового права
25. Система источников налогового права
26. Порядок введения в действие актов налогового законодательства
27. Пределы действия актов налогового законодательства во времени
28. Порядок прекращения действия актов налогового законодательства
29. Действие актов налогового законодательства в пространстве
30. Действие актов налогового законодательства по кругу лиц
31. Общая характеристика налоговой системы Российской Федерации
32. Система налогов и сборов в Российской Федерации
33. Федеральные налоги и сборы
34. Региональные налоги и сборы
35. Местные налоги и сборы

36. Понятие и признаки налоговых правоотношений
37. Юридические факты как основание возникновения, изменения или прекращения налоговых правоотношений
38. Структура и состав налоговых правоотношений
39. Представительство в налоговых правоотношениях
40. Понятие субъектов налогового права
41. Налогоплательщики и плательщики сборов
42. Права налогоплательщиков (плательщиков сборов)
43. Обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов)
44. Налоговые агенты
45. Сборщики налогов и сборов
46. Налоговые органы Российской Федерации
47. Финансовые органы Российской Федерации
48. Органы, регистрирующие (учитывающие) физических лиц, организации и индивидуальные предпринимателей
49. Лица, обязанные оказывать содействие налоговым органам в проведении мероприятий налогового контроля (процессуальные лица)
50. Понятие обязанности по уплате налогов и сборов
51. Основания возникновения обязанности по уплате налогов и сборов
52. Основания приостановления обязанности по уплате налогов и сборов
53. Основания прекращения обязанности по уплате налогов и сборов
54. Порядок исчисления налогов (сборов)
55. Порядок уплаты налогов (сборов)
56. Понятие налогового контроля
57. Государственные органы, осуществляющие налоговый контроль
58. Формы и методы осуществления налогового контроля
59. Учет налогоплательщиков
60. Налоговая декларация
61. Налоговые проверки
62. Порядок проведения выездных налоговых проверок
63. Налоговая тайна
64. Понятие и виды нарушений налогового законодательства
65. Характеристика налоговых правонарушений
66. Принципы налоговой ответственности
67. Обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности за налоговые правонарушения
68. Налоговые санкции
69. Виды налоговых правонарушений, ответственность за совершение которых предусмотрена в НК РФ
70. Административные правонарушения в сфере налогообложения
71. Виды административных правонарушений в сфере налогообложения
72. Налоговые преступления (уголовные преступления в сфере налогообложения)
73. Понятие налогового спора
74. Понятие и способы защиты прав налогоплательщиков
75. Право на налоговое обжалование
76. Административный способ защиты прав налогоплательщиков
77. Судебный способ защиты прав налогоплательщиков
78. Налог на добавленную стоимость
79. Акцизы
80. Налог на доходы физических лиц
82. Налог на прибыль организаций

83. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов
85. Водный налог
86. Государственная пошлина
87. Транспортный налог
88. Налог на игорный бизнес
89. Земельный налог
90. Налог на имущество физических лиц
94. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей
95. Упрощенная система налогообложения
96. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности
97. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции

## УЧЕБНО-МЕТОДИЧЕСКОЕ И ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ ДИСЦИПЛИНЫ

### а) основная литература:

1. Крохина, Ю. А. Налоговое право : учебник для академического бакалавриата / Ю. А. Крохина. — 8-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 428 с. — (Серия : Бакалавр. Академический курс). — ISBN 978-5-534-03309-0. — Режим доступа : [www.biblio-online.ru/book/3391EBC2-FC6E-4810-BE1B-65D5A10C468C](http://www.biblio-online.ru/book/3391EBC2-FC6E-4810-BE1B-65D5A10C468C)
2. Мишле, Е. В. Налоговое право. Региональные и местные налоги и сборы : учебное пособие для академического бакалавриата / Е. В. Мишле. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 177 с. — (Серия : Бакалавр. Академический курс. Мо-дуль.). — ISBN 978-5-534-06188-8. — Режим доступа : [www.biblio-online.ru/book/296D7422-A105-403B-A991-6192D820E04A](http://www.biblio-online.ru/book/296D7422-A105-403B-A991-6192D820E04A).

### б) дополнительная литература:

1. Лопатникова Е.А. Реализация принципов налогового права [Электронный ресурс]: монография/ Лопатникова Е.А.— Электрон. текстовые данные.— М.: Юриспруденция, 2012.— 160 с.— Режим доступа: <http://www.iprbookshop.ru/8826>. — ЭБС «IPRbooks»
2. Карташов, А. В. Налоговое право : учебное пособие для прикладного бакалавриата / А. В. Карташов, Е. Ю. Грачева ; под ред. Е. Ю. Грачевой. — 5-е изд., перераб. и доп. — М. : Издательство Юрайт, 2018. — 231 с. — (Серия : Бакалавр. Прикладной курс). — ISBN 978-5-9916-5597-2. — Режим доступа : [www.biblio-online.ru/book/B1D5CAC7-294A-4380-B890-88F931034669](http://www.biblio-online.ru/book/B1D5CAC7-294A-4380-B890-88F931034669).

### в) программное обеспечение и Интернет-ресурсы

Программное обеспечение:

№ п/п	Перечень программного обеспечения (обеспеченного лицензией)	Реквизиты подтверждающих документов
1.	Операционная система Windows 7 Pro	Windows 7 Pro – DreamSparkPremiumElectronicSoftwareDelivery (3 years) Renewal по договору – Сублицензионный договор № Tr000074357/КНВ 17 от 01 марта 2016 года
№ п/п	Перечень программного обеспечения (свободно распространяемого)	Реквизиты подтверждающих документов (при наличии)
2.	LibreOffice	LibreOffice - бесплатное распространение по лицензии GNU LGPL <a href="https://ru.libreoffice.org/about-us/license/">https://ru.libreoffice.org/about-us/license/</a>

Интернет-ресурсы:

№	Наименование ресурса	Краткая характеристика
1.	Электронно-библиотечная система IPRbooks <a href="http://www.iprbookshop.ru/">http://www.iprbookshop.ru/</a>	Электронно-библиотечная система IPRbooks — научно-образовательный ресурс для решения задач обучения в России и за рубежом. Уникальная платформа ЭБСИРbooks объединяет новейшие информационные технологии и учебную лицензионную литературу. Контент ЭБСИРbooks отвечает требованиям стандартов высшей школы, СПО, дополнительного и дистанционного образования. ЭБСИРbooks в полном объеме соответствует требованиям законодательства РФ в сфере образования
2.	ЭБС ЮРАЙТ <a href="https://www.biblio-online.ru/">https://www.biblio-online.ru/</a>	Фонд электронной библиотеки составляет более 4000 наименований и постоянно пополняется новинками, в большинстве своем это учебники и учебные пособия для всех уровней профессионального образования от ведущих научных школ с соблюдением требований новых ФГОСов.

## **НОРМАТИВНЫЕ ПРАВОВЫЕ АКТЫ и СПЕЦИАЛЬНАЯ ЛИТЕРАТУРА К ТЕМЕ «НАЛОГОВЫЕ СПОРЫ» (образец)**

### I Нормативно-правовые акты

1 Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ) // Собрание законодательства РФ. - 2014. - № 31. - ст. 4398.

2 Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ (ред. от 28.03.2017, с изм. от 13.04.2017) // Собрание законодательства РФ. - 09.03.2015. - № 10. - ст. 1391.

3 Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 17.04.2017) // Собрание законодательства РФ. - 29.07.2002. - № 30. - ст. 3012.

4 Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 № 146-ФЗ (ред. от 28.12.2016) // Собрание законодательства РФ. - 03.08.1998. - № 31. - ст. 3824.

5 Федеральный конституционный закон от 05.02.2014 № 3-ФКЗ (ред. от 15.02.2016) «О Верховном Суде Российской Федерации» (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.01.2017) // Собрание законодательства РФ. - 10.02.2014. - № 6. - ст. 550.

6 Федеральный конституционный закон от 21.07.1994 № 1-ФКЗ (ред. от 28.12.2016) «О Конституционном Суде Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. - 25.07.1994. - № 13. - ст. 1447.

7 Федеральный закон от 15.02.2016 № 18-ФЗ «О внесении изменений в Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации и Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации в части установления порядка судебного рассмотрения дел об оспаривании отдельных актов» // Собрание законодательства РФ. - 15.02.2016. - № 7. - ст. 906.

8 Федеральный закон от 02.07.2013 № 153-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации» // Собрание законодательства РФ. - 08.07.2013. - № 27. - ст. 3445.

9 Постановление Правительства РФ от 13.08.1997 № 1009 (ред. от 15.10.2016) «Об утверждении Правил подготовки нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти и их государственной регистрации» // Собрание законодательства РФ. - 18.08.1997. - № 33. - ст. 3895.

## II Специальная литература

10 Бартунаева Н.Л. Налоговые споры. Распределение обязанности по доказыванию // Вестн. Бурят. ун-та. Сер. 12: Юриспруденция / Н.Л. Бартунаева. - Улан-Удэ: Изд-во Бурят. гос. ун-та, 2006. Вып. 3.

11 Беспалов Ю.Ф. Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации (постатейный научно-практический) / Ю.Ф. Беспалов. - М.: Проспект, 2016. - 768 с.

12 Выводы судебного юриста-2. Доказательства и доказывание в арбитражном процессе: анализ правоприменительной практики / В.Б. Юзефович, С.Л. Савельев, И.Н. Ишук и др.; под ред. В.Б. Юзефовича. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Инфотропик Медиа, 2013. - 296 с.

13 Дубинский А.М. Налоговые органы России: теория и практика финансового контроля: монография / отв. ред. С.В. Запольский. - М.: КОНТРАКТ, 2014. - С. 30.

14 Клейменова М.О. Налоговое право: учебное пособие / М.О. Клейменова. - М.: Московский финансово-промышленный университет «Синергия», 2013. - 368 с.

15 Коваленко А.Г. Налоговые споры. Определение предмета доказывания на стадии подготовки дела к судебному разбирательству / А.Г. Коваленко // Законодательство. 2006.

16 Козлова Е.О. Квалификация адвокатом налогового спора / Е.О. Козлова // Адвокатская практика. - № 5. - С. 17 - 21.

- 17 Козлова Е.О. Общая характеристика налоговых споров в арбитражных судах Российской Федерации / Е.О. Козлова // Адвокатская практика. - 2013. - № 2. - С. 9 -12.
- 18 Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации (поглавный) / О.В. Аксенова, С.А. Алешукина, Н.А. Антонова и др.; под ред. А.А. Муравьева. - Москва: Проспект, 2015. - 408 с.
- 19 Комментарий к Кодексу административного судопроизводства Российской Федерации (постатейный, научно-практический) / Д.Б. Абушенко, К.Л. Брановицкий, С.Л. Дегтярев и др.; под ред. В.В. Яркова. - М.: Статут, 2016. - 1295 с.
- 20 Копина А.А. Права налогоплательщика (часть третья) / А.А. Копина // Налоги. - 2016. - № 23. - С. 8 - 14.
- 21 Копина А.А. Налоговые споры: понятие, их классификация и способы разрешения / А.А. Копина // Налоги. - 2016. - № 12. - С. 9 - 19.
- 22 Копина А.А. Порядок обжалования актов федеральных органов исполнительной власти, содержащих разъяснения действующего законодательства и обладающих нормативными свойствами / А.А. Копина // Налоги. - 2016. - № 3. - С. 14 - 19.
- 23 Корнилов А.И. Понятие и виды налоговых споров / А.И. Корнилов // Арбитражный и гражданский процесс. - 2012. - № 3.
- 24 Лермонтов Ю.М. Постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации [Электронный ресурс] / Ю.М. Лермонтов: Доступ из справ. - правовой системы «КонсультантПлюс». - 2017.
- 25 Овсянников С.В. Налоговые споры в арбитражном суде (общая характеристика) / С.В. Овсянников // Правоведение. - 1996. - № 3. - С. 145 - 146.
- 26 Орахелашвили Д.Б. Понятие налоговых споров и отдельные направления их разрешения в Российской Федерации: Дис. ... канд. юрид. наук. / Д.Б. Орахелашвили. - М., 2004. - С. 72.
- 27 Первышов Е.А., Абрамян Д.С. К вопросу о понятии налогового спора / Е.А. Первышов // Ленинградский юридический журнал. - 2015. - № 1. - С. 186 - 191.
- 28 Познер Р.А. Экономический анализ права / Р.А. Познер. - М., 2011. Т. 2. - 879 с.
- 29 Рыбакова С.В., Калинина И.А. Налоговый спор в аспекте гарантий прав налогоплательщиков / С.В. Рыбакова // Ленинградский юридический журнал. - 2015. - № 1. - С. 141 - 150.
- 30 Сасов К.А. Конституционное правосудие: оценки и перспективы // Налоговое право в решениях Конституционного Суда РФ 2010 г. С. 22.
- 31 Сасов К.А. Налоговое правосудие в решениях Конституционного Суда Российской Федерации: монография / К.А. Сасов. - М.: Норма, 2013. - 256 с.

32 Семушкин В.С., Воробьева Ю.В. К вопросу о понятии и основаниях возникновения налоговых споров / В.С. Семушкин // Налоговые споры: теория и практика. - 2004. - № 12. - С. 24.

33 Султанов А.Р. Доступное право: оспаривание налогоплательщиками в суде официальных разъяснений / А.Р. Султанов // Налоговед. - 2016. - № 10. - С. 40.

34 Треушников М.К. Судебные доказательства / М.К. Треушников. - М., 2011. - 288 с.

35 Тютин Д.В. Налоговое право: курс лекций [Электронный ресурс] / Д.В. Тютин: Доступ из справ. - правовой системы «КонсультантПлюс». - 2017.

### III Правоприменительная практика

36 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 58 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). - 06.09.2013. - № 35.

37 Постановление Пленума Верховного Суда РФ № 6, Пленума ВАС РФ № 8 от 01.07.1996 (в ред. от 23.06.2015 № 25, от 24.03.2016 № 7) «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» // Бюллетень Верховного Суда РФ. - 1996. - № 9. - 1997. - № 5.

38 Определение Верховного Суда РФ от 11.07.2016 № 309-КГ16-5644 по делу № А76-8283/2015 по заявлению ОАО «Торгово-промышленная фирма «Заря» к Межрайонной инспекции Федеральной налоговой службы № 18 по Челябинской области о возврате из бюджета излишне взысканной государственной пошлины, процентов [Электронный ресурс] : Доступ из справ. - правовой системы «КонсультантПлюс». - 2016.

39 Постановление Пленума ВАС РФ от 30.07.2013 № 58 «О некоторых вопросах, возникающих в судебной практике при рассмотрении арбитражными судами дел об оспаривании нормативных правовых актов» // Экономика и жизнь (Бухгалтерское приложение). - 06.09.2013. - № 35.

40 Постановление Президиума ВАС РФ от 29.09.2010 № 6171/10 по делу № А71-1890/2009Г14 по иску ООО «Сарапултеплоэнерго» к ООО «Удмуртские коммунальные системы» о взыскании 19 802 373 рублей 04 копеек // Вестник ВАС РФ. - 2011. - январь. - № 1.

41 Постановление Президиума ВАС РФ от 20.04.2010 № 17713/09 по делу № А63-12252/2008-С4-20 по заявлению ООО «Лукойл-Югнефтепродукт» о пересмотре в порядке надзора постановления Шестнадцатого арбитражного апелляционного суда от 23.06.2009 и постановления Федерального арбитражного суда Северо-Кавказского округа от

14.09.2009 по делу № А63-12252/2008-С4-20 Арбитражного суда Ставропольского края // Вестник ВАС РФ. - июль. - 2010. - № 7.

42 Административное дело № 33АПа-3614/16 по административному исковому заявлению М. к МИ ФНС России № 6 по Амурской области об оспаривании действий и решений налоговых органов, возложении обязанности устранить допущенные нарушения и предоставить налоговый вычет, взыскании судебных расходов // Архив Амурского областного суда, 2016.

IV.Электронные ресурсы

43 URL: <http://studbooks.net> и т.д.