

Ю.А. Крохина

Налоговое право

учебник
3-е
издание

ЮНИТИ
UNITY

Предисловие

В России правовая сфера налоговой деятельности претерпевает постоянные изменения, обусловленные развитием рыночных отношений и становлением федеративной природы государства. Целесообразность и эффективность осуществляемых в России налоговых реформ будет намного выше, если в их основу положить имеющейся теоретический и практический опыт правового регулирования.

Современное налоговое законодательство России не содержит основных экономических и юридических параметров, обеспечивающих комплексную правовую регламентацию налоговых отношений. Поэтому системное изложение курса налогового права особенно важно для понимания содержания налоговой деятельности государства.

Изучение налогового права в высших учебных заведениях предполагает необходимость знания не только основных актов налогового законодательства, но и теоретических основ налогового права как самостоятельной дисциплины в российском юридическом образовании. При этом следует иметь в виду, что к теоретическому обоснованию налогово-правовых принципов и институтов предъявляются повышенные требования в связи с развитием финансовой деятельности как одного из признаков государства.

Новые реалии российского государственного строительства требуют серьезного осмысления сущности современного налогового права. Существующее налоговое законодательство является одной из важнейших отраслей российского законодательства и направлено на правовое обеспечение формирования доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы. Без правового оформления процессов установления, введения и взимания налогов фискальная функция государства не может считаться легитимной. Налоговое право — сфера публичного правового регулирования, оно представляет собой подотрасль финансового права и направлено на установление прав и обязанностей налогоплательщиков, налоговых органов и иных субъектов налоговых отношений, на регулирование порядка проведения налогового контроля, пресечение налоговых правонарушений, привлечение к ответственности за нарушения налогового законодательства.

Глубокое изучение норм налогового права и выявление механизма правового регулирования налоговых отношений необходимы сегодня юристам всех сфер деятельности, а также депутатам представительных (законодательных) органов власти и самоуправления, сотрудникам ис-

полнительных органов государственной власти, всем гражданам-налогоплательщикам.

Некоторые аспекты налогового права ранее не находили достаточного освещения в отечественных учебных изданиях, например налогово-правовая ответственность, специальные налоговые режимы, стадии налоговой ответственности и др. Предлагаемая книга комплексно раскрывает все институты налогового права. При этом были использованы последние нормативные правовые акты не только федерального законодательства, но и субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Содержание учебника соответствует сегодняшним требованиям и в должной мере отражает современное состояние российской науки налогового права, а также реалии отечественного правопорядка. Его нормативной базой являются Конституция Российской Федерации, правовые позиции Конституционного Суда РФ, выраженные в его решениях и постановлениях, Налоговый кодекс РФ, иные федеральные нормативные правовые акты, финансово-правовые нормативные акты субъектов РФ и органов местного самоуправления. Эмпирической базой послужило обобщение практики налоговой деятельности Российского государства. Теоретическую основу учебника составили труды отечественных и зарубежных ученых, затрагивающие различные аспекты финансового права.

Использование широкого круга научных источников позволило отразить альтернативные подходы к пониманию налогового права в целом, его институтов, отдельных норм, а также определить место налогового права в системе российского права.

В предлагаемом учебнике дан анализ действующего налогового законодательства, рассмотрены теоретические аспекты налогового права, а его целью является стремление обобщить знания по наиболее фундаментальным вопросам налоговой деятельности государства и помочь студентам при изучении курса «Налоговое право».

Настоящее издание учебника обусловлено серьезными изменениями законодательства о налогах и сборах. В частности, претерпели изменения процедуры налогового контроля, порядка обжалования решений налоговых органов, производства по делу о налоговом правонарушении, существенно поменялось правовое регулирование отдельных видов налогов.

Общая часть

I

Глава 1. Понятие и сущность налогов
Глава 2. Общие положения налогового права России
Глава 3. Источники налогового права
Глава 4. Налоговые правоотношения
Глава 5. Субъекты налогового права
Глава 6. Правовой статус органов налогового контроля
Глава 7. Сущность налоговой обязанности
Глава 8. Налоговый контроль
Глава 9. Характеристика налоговых правонарушений
Глава 10. Налоговая ответственность
Глава 11. Защита прав налогоплательщиков

Понятие и сущность налогов

1

1.1. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность

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 ими 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. В концентрированном виде исключительную значимость налогов для функционирования государства можно выразить словами К. Маркса: «Налог — это материнская грудь, кормящая правительство. Налог — это пятый бог рядом с собственностью, семьей, порядком и религией... В налогах воплощено экономически выраженное существование государства»[1].

Ни одно государство не может нормально существовать без взимания налогов; с другой стороны, 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 (т.е. цены) собственно и началась экономическая наука. С другой — установление, распреде-

[1] Маркс *К., Энгельс Ф.* Соч. Т. 7. С. 83.

ление, взимание и употребление налогов составляет одну из функций государства»[1].

Налог как правовая категория имеет свое определение, содержание и сущность, нормативное закрепление которых является необходимым условием для осуществления государством и муниципальными образованиями 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 части, 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 извечного конфликта между частной и публичной формами собственности. Точная формулировка дефиниции налога способствует определению круга прав и обязанностей субъектов налоговых правоотношений, правильному практическому применению всего налогового законодательства.

Дефиниция 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»[2].

---

[1] *Алексеенко М. М.* Взгляд на развитие учения о налоге. Харьков, 1870. С. 25.
[2] *Селигман Э.* и *Стурм Р.* Этюды по теории обложения. СПб., 1908. С. 67.

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»[1], «односторонние экономические пожертвования граждан или подданных»[2], «принудительные сборы постоянного характера»[3].

В настоящее время понимание налога основывается на наиболее апробированных экономических и правовых теориях. В экономически развитых странах налог рассматривается как плата частного субъекта за услуги, оказываемые ему государством. Например, одним из принципов налоговой системы Германии является соответствие величины налогов размеру государственных услуг, получаемых частным субъектом, включая его защиту[4].

В новейшем российском налоговом законодательстве налог всегда имел определение, однако содержание, научная обоснованность и практическая применимость его были различными. Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» 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 больше вносило путаницу, 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 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» от 27 декабря 1991 г. деятельность органов государства и местного самоуправления по

---

[1] *Иловайский С.И.* Учебник финансового права. Одесса, 1904. С. 148.

[2] *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки: Учение о государственных доходах. СПб., 1904. С. 197.

[3] *Ходский Л.В.* Основы государственного хозяйства: Курс финансовой науки. СПб., 1913. С. 121.

[4] См.: *Черник Д.Г., Починок А.П., Морозов В.П.* Основы налоговой системы. М., 1998. С. 122.

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 первым среди правоприменительных органов предпринял попытку выработать понятие категории «налог».

Впервые налог стал объектом рассмотрения со стороны Конституционного Суда РФ в связи с запросом о конституционности Постановления Правительства РФ «О введении платы за выдачу лицензий на производство, розлив, хранение и оптовую продажу алкогольной продукции» от 28 февраля 1995 г.[1] В Решении по данному делу Конституционный Суд РФ, исследовав порядок установления налогов, отметил, что «федеральные налоги и сборы следует считать законно установленными, если они установлены федеральным законодательным органом, в надлежащей форме, 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 РФ (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. В Постановлении по делу в связи с проверкой конституционности Постановления Правительства РФ «Об отмене вывозных таможенных пошлин, изменении ставок акциза на нефть и дополнительных мерах по обеспечению поступления доходов в федеральный бюджет» от 1 апреля 1996 г.[2] 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 Решение Конституционного Суда РФ по делу о проверке конституционности ст. 11 Закона РФ «О Государствен-

---

[1] *СЗ* РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.
[2] *СЗ* РФ. 1997. № 14. Ст. 1729.

ной границе Российской Федерации» от 1 апреля 1993 г. В этом решении Конституционный Суд РФ выявил целевое назначение налоговых платежей и их имущественный характер, указав, что, как правило, налоговые платежи при внесении их в бюджет не имеют целевого назначения. Далее он указал, что сущностью налогового платежа является основанная на законе денежная форма отчуждения собственности в целях обеспечения расходов публичной власти, осуществляемого в том числе на началах обязательности, безвозвратности, индивидуальной безвозмездности.

В особом мнении судьи Конституционного Суда РФ А.Л. Кононова, высказанном по названному делу, налог определен как форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обязательности, обеспеченной государственным принуждением.

Относительно выработки понятия налога как правовой категории правоприменительная практика Конституционного Суда РФ имела важное значение для защиты прав налогоплательщиков не только в порядке конституционного судопроизводства, но и в других государственных органах. Эволюция подходов Конституционного Суда РФ к определению налога отражает выравнивание баланса частных и публичных имущественных отношений, рациональное перемещение «центра тяжести» от приоритета государственной собственности в сторону компромисса между индивидуальными возможностями и общими потребностями.

Примечательно, что в период действия Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и в условиях законодательного хаоса в налоговой терминологии доктриной налогового права было предложено определение налога, почти полностью отражающее его экономико-правовую природу. Так, С.Г. Пепеляев, исследовав и суммировав необходимые признаки налогов, вывел следующее определение: налог — единственно законная (устанавливаемая законом) форма отчуждения собственности физических и юридических лиц на началах обязательности, индивидуальной безвозмездности, безвозвратности, обеспеченности государственным принуждением, не носящая характер наказания или контрибуции, с целью обеспечения платежеспособности субъектов публичной власти[1].

В настоящее время налог имеет законодательно установленное содержание, основанное на имеющихся достижениях право-

[1] *Основы* налогового права: Учебно-методическое пособие / Под ред. *С. Г. Пепеляева*. М., 1995. С. 24.

вой науки и практики и в значительной степени учитывающее взаимодействие частных и публичных имущественных интересов.

Согласно ст. 8 НК РФ под ***налогом*** понимается *обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.*

Из данного определения выводятся следующие основные признаки налога.

1. *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 РФ 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 Бюджетного кодекса РФ (далее — БК РФ).

Наиболее сложным и противоречивым элементом признака обязательности является форма уплаты налога. Налоговый кодекс РФ (далее — НК РФ) 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. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П подчеркивается, что взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества — оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

Принудительное взыскание каких-либо платежей характерно для административных отношений, а для имущественных (к числу которых относятся и налоговые) более приемлема уплата, т.е. первоначальное предложение со стороны публичного субъекта частному о добровольном исполнении обязанности. В налоговом праве взыскание применяется относительно недоимок и пе-

ней в качестве меры ответственности за совершенное налоговое правонарушение[1].

Следует согласиться, что в определении налога, зафиксированном в Налоговом кодексе РФ, присутствует концептуальное противоречие[2]. Согласно ст. 8 НК РФ налог — это платеж, взимаемый с организаций и физических лиц. Однако 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 Налогового кодекса РФ свидетельствует о том, что законодатель понимает налог как добровольное активное действие налогоплательщика — частного субъекта, который изначально считается добросовестным и невиновным.

2. *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 оно 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

---

[1] В административном праве «взыскание» применяется в нескольких значениях: во-первых, в качестве принудительного изъятия не уплаченных в установленный срок денежных сумм; во-вторых, как определенная денежная сумма, подлежащая изъятию в целях возмещения ущерба; в-третьих, в качестве штрафных санкций, применяемых за виновные противоправные деяния.

[2] Подробнее об этом см.: *Соловьев В.А.* О правовой природе налога // Журнал российского права. 2002. № 3. С. 22—29.

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.

Вместе с тем 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. В условиях правового государства публичная власть вправе рассчитывать на перераспределение в ее пользу части общественного продукта посредством налогообложения лишь в той мере, в какой эта власть в лице государства содействовала созданию (приросту) общественного продукта. Концепция правового государства исходит не из естественного права государства взимать налоги, а из обусловленности налогообложения потребностями общества в финансировании публичных расходов. При таком подходе финансовые отношения становятся возмездными, а обе стороны — частный и публичный субъекты — несут друг перед другом имущественную (правовосстановительную) 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.

Следовательно, рассмотрение налога только в рамках налогового права не обеспечивает его полной юридической характеристики. Целостное представление о сущности налога возможно только при изучении его в аспекте категории финансового права, что дает возможность проследить процесс распределения налоговых поступлений и тем самым наиболее полно и точно охарактеризует признак безвозмездности. 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 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.*

3. *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 будут законным способом исполнения налоговой обязанности. Вместе с тем из принадлежащих налогоплательщику денежных средств может быть осуществлено принудительное взыскание налоговой недоимки, причем 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 Российской Федерации. В исключительных случаях иностранными организациями, физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

4. *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. Но на первое место среди них по своему значению и объему выступают налоги. В России налоговые платежи составляют более 80% доходной части федерального бюджета.

На публичное предназначение налоговых платежей неоднократно обращал внимание Конституционный Суд РФ. Так, в Постановлении от 11 ноября 1997 г. № 16-П по делу о проверке конституционности ст. 11^1 Закона РФ «О Государственной границе Российской Федерации» от 1 апреля 1993 г. отмечено, что налоговые платежи предназначены для обеспечения расходов публичной власти; в Постановлении от 17 декабря 1996 г. № 20-П по делу о проверке конституционности п. 2 и 3 ч. 1 ст. 11 Закона РФ «О федеральных органах налоговой полиции» от 24 июня 1993 г. подчеркнуто, что в обязанности уплачивать налоги воплощен публичный интерес всех членов общества; в Постановлении

от 24 февраля 1994 г. № 7-П по делу о проверке конституционности отдельных положений ст. 1 и 5 Федерального закона «О тарифах страховых взносов в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Государственный фонд занятости населения Российской Федерации и фонды обязательного медицинского страхования на 1997 год» от 5 февраля 1997 г. подчеркнуто, что «уплатой страховых взносов обеспечиваются не только частные интересы застрахованных, но и публичные интересы».

Особенностью налога следует считать его движение только в одном направлении — от налогоплательщика в бюджет государства (конечно, за исключением частных случаев его переплаты или решения суда о возврате незаконно взысканных налогов). После отчуждения налогоплательщиком причитающихся обязательных платежей они переходят в собственность государства и поступают в бюджеты соответствующего территориального уровня или внебюджетные фонды. Поскольку бюджеты являются общими фондами денежных средств, то зачисленные в них налоги утрачивают персонально-целевую идентификацию и приобретают обезличенно-безвозмездный характер. Посредством распределения бюджетных или внебюджетных средств государство осуществляет финансирование своих функций, в том числе и общественно значимых мероприятий. Таким образом, государство становится своеобразным каналом перераспределения денежных средств между всеми членами общества, независимо от суммы индивидуально уплачиваемых налогов.

Публичный характер налогов обусловливает общественную опасность налоговых правонарушений, выражающуюся в первую очередь в нарушении финансовых интересов государства.

Итак, налогом может признаваться только тот платеж, который полностью соответствует юридическим признакам, перечисленным в Налоговом кодексе РФ. Взнос, не отвечающий хотя бы одной из законодательно установленных характеристик, налогом не является и, следовательно, налоговым правом не регулируется.

Анализ определения налога, закрепленного Налоговом кодексе РФ, свидетельствует о наличии всех необходимых юридических признаков, совпадающих с понятиями «налоги» и «сборы», установленными ст. 57 и п. «з» ст. 75 Конституции РФ.

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 необходимы всем участникам налоговых правоотношений. Используя положения ст. 8 НК РФ, 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.

1.2. 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[1].

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 РФ оперирует только понятием «сбор». Так, в ст. 72 Конституции РФ указывается на «установление общих принципов налогообложения и сборов». Очевидно, не желая допускать терминологических расхождений с текстом Основного закона Российской Федерации, законодатель также не ввел в Налоговый кодекс РФ понятие пошлины.

В настоящее время ст. 8 НК РФ 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 Налоговым кодексом РФ понятие сбора включило в себя и

---

[1] См., например: *Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М., 1998. С. 201; *Финансовое* право: Учебник / Под ред. Н.И. Химичевой. М., 2000. С. 230; *Жданов А.А.* Финансовое право: Учеб. пособие. М., 1995. С. 82; *Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.* Финансовое право. М., 1998. *Финансовое* право: Учебник / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2001. С. 323; *Основы* налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2000. С. 30.

понятие пошлины. Однако отнесение пошлины к разновидности сбора не означает ее исключения из системы налогово-правовых категорий.

Согласно ст. 333[16] НК РФ ***государственная пошлина*** — это *сбор, взимаемый с физических лиц и организаций при их обращении в государственные органы, органы местного самоуправления, иные органы и (или) к должностным лицам, которые уполномочены в соответствии с законодательными актами РФ, законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления, за совершением в отношении этих лиц юридически значимых действий, предусмотренных настоящей главой, за исключением действий, совершаемых консульскими учреждениями Российской Федерации.*

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 Постановлении «О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 28 февраля 2001 г. № 5. В частности, Пленум указал, что при решении вопроса о правомерности применения налоговым органом ст. 122 НК РФ в случае неуплаты, неполной уплаты сбора судам необходимо исходить из природы каждого конкретного обязательного платежа, поименованного как «сбор». 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, установленной Законом РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации», ряду основных категорий Налогового кодекса РФ, прежде всего дефинициям налога и сбора, закрепленным в ст. 8[1].

---

[1] Подробнее см.: *Демин А.В.* Актуальные вопросы налогового права: Учеб. пособие. Красноярск, 2001. С. 21—31.

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 ***юридически 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 силу прямого указания ст. 8 НК РФ к юридически значимым действиям также относятся предоставление определенных прав и выдача разрешений (лицензий).

Анализ законодательства о налогах и сборах позволяет сделать вывод, что предоставление определенных прав означает наделение плательщика каким-либо естественным правом, имеющим в силу закона ограниченный режим обращения. Согласно ч. 3 ст. 55 Конституции РФ 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. Привлечение денежных средств в результате предоставления определенных прав и выдачи разрешений (лицензий) осуществляется в результате:

- установления государственной монополии на производство определенных видов товаров, выполнение работ, оказание услуг и, следовательно, исключения свободного доступа иных субъектов в эти сферы деятельности;
- предоставления на возмездной основе отдельным частным субъектам права заниматься деятельностью, отнесенной к монополии государства.

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 возмездности, 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 Закона о Государственной границе РФ установлен сбор за пограничное оформление, правомерность которого подтверждена Конституционным Судом РФ[1].

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

---

[1] См.: *Постановление* Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности ст. 111 Закона Российской Федерации от 1 апреля 1993 года «О Государственной границе Российской Федерации» в редакции от 19 июля 1997 года от 11 ноября 1997 г. № 16-П // СЗ РФ. 1997. № 46. Ст. 5339.

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

1) *по значению* — налоговые платежи в современных условиях являются основным источником образования бюджетных доходов. Остальные виды обязательных платежей имеют меньшее значение;

2) *по цели* — цель налогов состоит в удовлетворении публичных потребностей государства или муниципальных образований; цель сборов — в удовлетворении только определенных потребностей или затрат государственных (муниципальных) учреждений;

3) *по обстоятельствам* — налоги представляют собой безусловные платежи; сборы уплачиваются в обмен на услугу, предоставляемую плательщику государственным (муниципальным) учреждением, которое реализует государственно-властные полномочия;

4) *по характеру обязанности* — уплата налога является четко установленной Конституцией РФ обязанностью плательщика; сбор характеризуется определенной добровольностью и часто не имеет государственного императива;

5) *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[1]. Согласно названной теории сборы и пошлины являются своеобразной формой обязательных платежей, являющейся прообразом налога. Для цивилизованного государства более приемлемо использовать налоговые методы, поскольку «в современном видении именно налог является наиболее совершенной формой пополнения государственного бюд-

---

[1] Подробнее см.: *Янжул И.И.* Основные начала финансовой науки. М., 1904. *Озеров И.Х.* Основы финансовой науки. Вып. 1: Учение об обыкновенных доходах. М., 1909; *Боголепов Д.П.* Краткий курс финансовой науки. Харьков, 1925; *Годме П.-М.* Финансовое право. М., 1978.

жета, обеспечивая максимальный учет имущественного положения плательщиков, способствуя соблюдению конституционных прав и формируя бюджет в основном за счет тех, кто имеет соответствующую экономическую возможность»[1]. 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.

1.3. 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 с 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 РФ закрепляет принцип законности установления налогов (ст. 57). Развивается это положение в НК РФ, 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 и экономическими, и правовыми механизмами.

В функциях налогов проявляются специфические свойства налогового права, присущие ему как подотрасли финансового права. Функции налогов разнообразны, но каждая характеризует направление необходимого воздействия налогового права, и имен-

---

[1] *Томаров В.В.* Местные налоги: правовое регулирование / Под ред. С. Г. Пепеляева. М., 2002. С. 69.

но такого, без которого общество на данном этапе исторического развития обойтись не может (аккумулирование денежных средств в публичную собственность, контроль за финансово-хозяйственной деятельностью налогоплательщиков, регулирование экономических процессов и т.д.).

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, главные 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 выступает ***фискальная функция*** налогов. 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) на всяком правительстве лежит три обязанности. Первая обязанность — защищать общество от всякого насилия и нашествия со стороны других независимых обществ. Вторая обязанность — охранять по возможности каждого члена общества от всякой несправедливости и притеснения со стороны всякого другого члена общества, то есть обязанность установить строгое правосудие. Наконец, третья обязанность — устанавливать и содер-

жать общественные предприятия и учреждения, устройство и содержание которых не под силу одному или нескольким лицам»[1].

По мере развития государств менялись их типы, формы устройства и политические режимы, но неизменным оставался основной способ пополнения государственной казны — взимание 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 РФ 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»[2].

Своеобразным дополнением фискальной функции налогов служит ***регулирующая функция***, которая затрагивает регулирование производства или потребления определенных видов товаров, работ или услуг. Она призвана способствовать решению задач налоговой политики государства через налоговый механизм. В отличие от фискальной регулирующая функция не возникла не одновременно с появлением налогов, а проявлялась по мере развития у государства социальной функции как специфический «противовес» безвозмездного изъятия налогов. В конце XIX в. известный русский финансист С.И. Иловайский отмечал, что все чаще и чаще введение тех или иных налогов диктуется не только фискальными интересами государства, но и достижением определенных целей в стимулировании экономического роста, снятии социальной напряженности, улучшении качества жизни населения стран[3].

Современная налоговая система Российской Федерации отражает не только стремление государства к пополнению через

---

[1] См*ит А.* Исследование о богатстве народов / Сокр. пер. под ред. П. Лещенко. Пг., 1924. С. 205.

[2] *Исаев А. А.* Очерк теории и политики налогов. Ярославль, 1887. С. 1.

[3] См.: *Иловайский С.И.* Казенные монополии как способ обложения предметов потребления. Одесса, 1896. С. 23.

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

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.

1.4. Виды налогов и основания их классификации

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 установления и 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.

Выявлению видовой сущности налога способствует классификация, проведенная по систематизированным критериям.

Видовое многообразие налогов предполагает их классификацию по различным основаниям.

1. *В зависимости от плательщика*:

1) *налоги с организаций* — обязательные платежи, взыскиваемые только с налогоплательщиков-организаций, в том числе 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);

2) *налоги с физических лиц* — обязательные платежи, взимаемые с индивидуальных налогоплательщиков — физических лиц (налог на доходы физических лиц, налог на имущество физических лиц и др.);

3) *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*:

1) *прямые* (подоходно-имущественные) — налоги, взимаемые в процессе приобретения материальных благ, определяемые размером объекта обложения и уплачиваемые производителем или собственником (налог на прибыль 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, единый налог на вмененный доход, налог на игорный бизнес, земельный налог);

2) *косвенные* (на потребление) — налоги, взимаемые в процессе расходования материальных благ, определяемые размером потребления, включаемые в виде надбавки к цене товара и упла-

чиваемые потребителем (акцизы, налог на добавленную стоимость и др.); при косвенном налогообложении формальным плательщиком выступает продавец товара (работ, услуг), являющийся как бы посредником между государственной казной и потребителем товара (работ, услуг), а 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*:

1) *федеральные налоги* — устанавливаемые и вводимые в действие федеральным органом представительной власти — Государственной Думой РФ. Перечень федеральных налогов и их ставки являются едиными на всей территории Российской Федерации и не могут быть изменены органами государственной власти субъектов РФ или органами местного самоуправления. Согласно п. 2 ст. 12 НК РФ федеральные налоги должны устанавливаться непосредственно НК РФ (например, единый социальный налог, водный налог, акцизы);

2) *налоги субъектов РФ* — налоги, перечисленные в НК РФ, 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 игорный бизнес);

3) *местные налоги* — налоги, устанавливаемые НК РФ, 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*:

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

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

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

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

5. *В зависимости от характера использования*:

1) налоги *общего значения*, используемые на общие цели, без конкретизации мероприятий или затрат, на которые они расхо-

дуются; таковыми являются большинство налогов, взимаемых в Российской Федерации;

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

6. *В зависимости от периодичности взимания*:

1) *разовые* — налоги, уплачиваемые один раз в течение определенного периода при совершении конкретных действий (например, единый налог на вмененный доход);

2) *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.

1.5. 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 налог[1].

---

[1] Об особенностях доктринального и законодательного подходов к определению элементов юридического состава налога подробнее см.: *Злобин Н.Н.* Налог как правовая категория: Монография. М., 2003. С. 113.

Правовое регулирование обязательных налоговых платежей определяется особенностями компетенции органов государственной власти и управления по их установлению, изменению и отмене, а 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 составных частей которой выступают элементы правового механизма налога или сбора. При этом необходимо исходить из того, что регулирование правового механизма налога осуществляется путем закрепления императивного набора элементов, определяющих содержание и особенности реализации налоговой обязанности. Налоговый кодекс РФ закрепляет 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. Неустановление или неопределение 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 элементов 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:

- плательщик налога или сбора;
- 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:

1) дополнительные элементы, *детализирующие* основные или связанные с ними (предмет, база, единица налогообложения — категории, прямо зависящие от объекта налогообложения);

2) дополнительные элементы, 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 необязательность, а особенности регулирования (возможность делегирования компетенции и т.д.). Невозможно себе представить налог, который никуда не поступает. Поэтому еще раз хотелось бы обозначить акцент обязательности дополнительных элементов правового механизма налога.

Иначе обстоит дело с факультативными элементами. В отдельных случаях специфика налога требует выделения в его механизме особенных элементов, характерных исключительно для данного налога. Например, ведение специальных кадастров по имущественным налогам; специфических реестров; бандерольный способ уплаты и т.д. Подобные элементы и составляют группу факультативных, которые могут быть задействованы в налоговом механизме, а могут и не использоваться.

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

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения. Однако Налоговый кодекс РФ 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 РФ 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, физическая или иная характеристика объекта налогообложения. Налоговая база исчисляется налогоплательщиками самостоятельно на основе данных бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально под-

твержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению или связанных с налогообложением.

Налоговый период — календарный год или иной период времени применительно 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.

Налоговая ставка представляет собой 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 РФ).

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 отчетный 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 РФ 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 РФ. Применительно к порядку уплаты налогов субъектов РФ и местных налогов приоритет имеют соответствующие региональные законы или решения органов местного самоуправления.

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. Сущест-

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

Второй способ — *у источника* — означает уплату налога до 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 перечисление налога после получения дохода владельцем. Данный способ возник с развитием личных доходов. Он предусматривает подачу налогоплательщиком в налоговые органы декларации, т.е. официального заявления о получаемых им доходах. Налоговые органы на этой основе рассчитывают налог и присылают (вручают) налогоплательщику извещение о его уплате.

Дополнительным элементом правового механизма налога являются *налоговые льготы*. Льготами по налогам и сборам признаются определенные преимущества, предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков. Налоговым кодексом РФ установлен правовой режим предоставления налоговых льгот, согласно которому льготы по налогам могут предоставляться в виде возможности:

- не уплачивать налог или сбор;
- уплачивать налог или сбор в размере меньшем, чем установленный общими нормами соответствующей главы части второй НК РФ.

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-определенных одного лица или организации.

В практике налогообложения возможно применение следующих налоговых льгот:

- *изъятия* — это выведение из-под налогообложения отдельных объектов;

- *скидки* — это льготы, направленные на сокращение налоговой базы;
- *налоговые кредиты*, под которыми 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 РФ закрепляет, 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.

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

Общие положения налогового права России

2

2.1. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования

Современное налоговое право как подотрасль финансового права и соответствующая сфера российского законодательства стремительно развивается, в результате чего конкретизируется предмет правового регулирования налоговых отношений, обновляются его внутренние институты. После вступления в действие Налогового кодекса РФ правовое регулирование налоговых отношений пополнилось многими новыми для России объектами, методами, механизмами, способами, принципами и т.д.

В науке финансового права относительно понятия налогового права нет принципиальных разногласий. Наиболее распространенной является позиция, согласно которой налоговое право представляет совокупность правовых норм, регулирующих отношения и социальные связи, возникающие между теми или иными субъектами при установлении, введении и взимании налогов[1]. Некоторые авторы определяют налоговое право как основанную на собственных принципах подотрасль финансового права, нормы которой регулируют отношения, складывающиеся в связи с организацией и осуществлением налоговых изъятий у физических лиц и организаций[2].

Подобно любой правовой общности, ***налоговое право*** представляет собой совокупность взаимосвязанных правовых норм, закрепляющих и регулирующих особый круг общественных отношений. Отношения и общественные связи, возникающие ме-

---

[1] См., например: *Брызгалин А.В.* Налоговое право Российской Федерации. Общие положения // Финансовое право Российской Федерации: Учебник / Под ред. М.В. Карасевой. М., 2002. С. 329; *Химичева Н.И.* Налоговое право: Учебник. М., 1997. С. 43—44; *Кучеров И.И.* Указ. соч. С. 65; *Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.* Финансовое право: Учеб. пособие. М., 2001. С. 129.

[2] См.: *Кустова М.В.* Предмет налогового права // Налоговое право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2001. С. 15.

жду частными и публичными субъектами в процессе налоговой деятельности государства и местного самоуправления, носят многоаспектный, комплексный характер и по своему социальному, политическому и правовому содержанию изначально конфликтны. Вместе с тем налоговые отношения исключительно важны для жизнедеятельности всего государства, поэтому должны всесторонне регулироваться правовыми нормами. Одновременно системная организация этих норм, находя свое закрепление в нормативных финансовых актах различного территориального уровня, образует налоговое право. Налоговое право не является раз и навсегда сложившимся феноменом — оно постоянно развивается, обновляется и совершенствуется адекватно происходящим в стране изменениям.

Все отрасли или подотрасли права различаются между собой прежде всего по предмету правового регулирования. Поэтому, чтобы дать понятие налогового права, необходимо выявить специфику общественных отношений, составляющих его предмет.

Предмет правового регулирования образуют, как правило, отношения, характеризующиеся следующими признаками:

- устойчивостью и повторяемостью, что дает законодателю возможность с достаточной точностью фиксировать правоотношения субъектов;
- способностью к внешнему правовому контролю;
- нахождением в правовом поле, т.е. под юрисдикцией права[1].

Уяснение содержания предмета налогового права позволит отграничить его от других составных частей финансового права и отраслей российского права, а также определить ту центробежную силу, которая обусловливает объединение налоговых отношений в самостоятельный вид общественных отношений, объективно требующих финансово-правового регулирования.

Принципиальное значение для выявления круга общественных отношений, составляющих предмет налогового права, имеет ст. 2 НК РФ, которая называется «Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах». Эта статья не только перечисляет отношения, образующие предмет налогового права, но и определяет сферу действия законодательства о налогах и сборах и тем самым указывает на критерии разграничения нало-

---

[1] См.: *Витченко А.М.* Метод правового регулирования социалистических общественных отношений. Саратов, 1974; *Теория* государства и права: Курс лекций / Под ред. Н.И. Матузова, А.В. Малько. М., 1999. С. 351—352.

гового и смежных подотраслей и отраслей права. Для определения предмета налогового права ст. 2 использует два критерия: метод правового регулирования и объект правового воздействия с указанием основных групп регулируемых отношений.

Общественные отношения, входящие в сферу налогового правового регулирования, можно сгруппировать следующим образом:

- отношения по установлению налогов и сборов;
- отношения по введению налогов и сборов;
- отношения по взиманию налогов;
- отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля;
- отношения, возникающие в процессе обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц;
- отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Установленный ст. 2 НК РФ перечень имущественных и процессуальных отношений, образующих предмет налогового права, является исчерпывающим и расширительному толкованию не подлежит.

Специфика отношений, регулируемых нормами налогового права, состоит в том, что они складываются в особой сфере жизни общества — финансовой деятельности государства и местного самоуправления, направленной на аккумулирование денежных средств в доход публичных субъектов.

Налоговое право имеет определенные закономерности, которые влияют на возникновение, функционирование или прекращение налоговых отношений. Подобными закономерностями, например, являются следующие показатели налоговых отношений: имущественный характер; конформизм; властный характер; обусловленность необходимостью материального обеспечения деятельности государства; изначальная конфликтность, вызванная противоречиями между частной и публичной формами собственности; политическая компромиссность правового регулирования.

Присущая налоговому праву развитая и сложная совокупность объективных закономерностей позволяет рассматривать ***предмет налогового права*** *совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными лицами по поводу установления, введения и взимания налогов в до-*

ход государства (муниципального образования), осуществления налогового контроля и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Можно выделить следующие основные *отличительные признаки* отношений, составляющих предмет правового регулирования налоговых отношений:

- их имущественный характер;
- направленность на образование государственных и муниципальных финансовых ресурсов;
- то, что обязательным их участником и воздействующим субъектом является государство или муниципальное образование в лице компетентных органов.

Наиболее полное представление о структуре предмета налогового права дает его классификация по различным основаниям.

1. *В зависимости от функций налоговой деятельности* предмет налогового права образуют:

- материальные отношения;
- процессуальные (процедурные) отношения.

2. В *зависимости от институциональной принадлежности* выделяются отношения по:

- установлению и введению налогов и иных обязательных платежей;
- исполнению обязанности по уплате налогов и сборов;
- осуществлению налогового контроля;
- охране механизма правового регулирования налоговой сферы;
- налогообложению организаций;
- налогообложению физических лиц;
- установлению особых налогово-правовых режимов.

3. *По экономическому критерию* налоговые отношения подразделяются следующим образом:

- финансовые, опосредующие движение денежных средств и обладающие характерными признаками финансов, например отношения по взиманию налогов;
- нефинансовые, в результате функционирования которых не происходит движения денежных средств, однако эти отношения лежат в основе налоговых и направлены на создание, изменение или прекращение налоговых правоотношений (в качестве примера можно привести установление налогов, налоговый контроль, привлечение к налоговой ответственности).

Проведенная классификация общественных отношений позволяет сделать вывод, что в предмет налогового права входят не все финансовые отношения, а только определенная их часть, опосредующая процессы образования за счет налоговых поступлений государственных и муниципальных фондов денежных средств в публичных интересах.

Вторым критерием для определения сущности налогового права служит метод правового регулирования. Специфика общественных отношений, в совокупности образующих предмет налогового права, обусловила и особенности способов государственного воздействия на данную сферу финансовой деятельности.

Методы осуществления налоговой деятельности являются важным составляющим элементом налогового права. Понятие «метод», являющееся одним из основополагающих в методологическом и мировоззренческом развитии современной науки, определяется как научная абстракция, фиксирующая совокупность приемов или операций практического или теоретического освоения действительности, подчиненных решению конкретной задачи[1]. Методы отражают качественную сторону налоговых отношений, так как позволяют судить о характере сочетания частных и публичных финансовых интересов.

Способы воздействия обусловлены самой природой финансовой деятельности государства и муниципальных образований (составной частью которой выступают налоговые отношения), ее публичным характером, направленностью на достижение общего интереса. При этом необходимо иметь в виду, что при регулировании финансовых отношений один и тот же правовой прием применяется различными подотраслями и институтами финансового права. Несмотря на это, структура отраслевого метода остается неизменной, а отдельные правовые приемы могут переходить от одного правового метода к другому, не разрушая его структуру. Таким образом, задачей методологии налогового права является выявление сущности, пределов и особенностей «преломления» методов финансового права относительно регулирования налоговых отношений.

Понятие метода налогового права ни в коей мере не следует связывать только с какой-то одной юридической особенностью:

---

[1] См., например: *Штофор В.А.* Введение в методологию научного познания. Л., 1972. С. 4—8.

это всегда совокупность юридических приемов, средств, способов, отражающих своеобразие воздействия данной подотрасли права на отношения налоговой сферы.

Методология налогового права обусловлена регулируемыми налоговыми отношениями, которые в свою очередь вызваны законодателем к жизни необходимостью формирования государственной (муниципальной) собственности в виде централизованных фондов денежных средств. Однако образование публичных денежных фондов осуществляется посредством налогообложения частных субъектов, поэтому и методы налогово-правового воздействия на участников налоговых правоотношений различны: в большинстве случаев проявляется императивность, но в отдельных ситуациях — диспозитивность.

Наиболее распространенным методом налогового права в современных условиях является ***метод властных предписаний*** (императивный, командно-волевой), поскольку государство самостоятельно устанавливает процедуры установления, введения и уплаты налогов, а также материальное содержание этих отношений. Прямое указание на регулирование налоговых отношений властными предписаниями содержится в ст. 2 НК РФ, однако содержание этой категории не раскрывается. Ссылка на регулирование налоговых отношений императивным способом содержится и в Гражданском кодексе РФ (далее — ГК РФ), п. 3 ст. 2 которого определяет, что к налоговым отношениям гражданское законодательство не применяется, поскольку они основаны на *властном подчинении*. Каких-либо иных способов воздействия на налоговые отношения законодательством не устанавливается, что можно объяснить инертностью законодателя и его традиционными взглядами на регулирование публичных отраслей права императивными предписаниями.

Налоговый кодекс РФ не перечисляет признаки метода властных предписаний и не обозначает их сущности. Внутреннее содержание властности регулирования налоговых отношений обосновывается в Постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П, отметившего, что налоговые правоотношения предполагают субординацию сторон, одной из которых — налоговому органу, действующему от имени государства, — принадлежит властное полномочие, а другой — налогоплательщику — обязанность повиновения. Требование налогового органа и налоговое обязательство налогоплательщика следуют

не из договора, а из закона. С публично-правовым характером налога, государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств.

В процессе осуществления государством налоговой деятельности периодически возобновляются, повторяются и моделируются фактические ситуации, осуществляется реализация правового статуса субъектов налогового права, регулирование, охрана и изменение общественных отношений налоговой сферы. Волевой характер налоговой деятельности детерминирован и тем, что в процессе ее выполнения происходит юридическая централизация налоговых отношений, а также осмысление, познание и оценка реальной действительности, принятие самых разнообразных рациональных решений. Субъекты налогового права осознают юридический смысл своей компетенции, полномочий, поставленных перед ними целей и задач, необходимость соблюдения финансовой дисциплины, применяют адекватные методы правового регулирования налоговых отношений, осознают меру позитивной и ретроспективной ответственности за свои действия.

В налоговом праве метод властных предписаний является отражением финансово-правового императивного метода, поэтому несет все сущностные характеристики последнего. Применительно к сфере финансовой деятельности государства метод властных предписаний имеет *следующие признаки*[1].

1) преобладание в финансово-правовом регулировании позитивных обязываний — государство, создавая властные предписания, обязывает субъектов к их исполнению;

2) метод властных предписаний характеризуется как императивный (в противовес диспозитивному); императивность финансово-правового регулирования означает невозможность для субъектов финансового права в большинстве случаев по своему усмотрению приобретать права и обязанности, определять их содержание, осуществлять их или распоряжаться ими;

3) конформизм финансово-правового регулирования, означающий необходимость для субъектов финансовых правоотношений действовать не по своей воле, а следовать предписаниям соответствующих актов органов государства;

---

[1] Подробнее см.: *Карасева М.В.* Финансовое право. Общая часть. М., 2000. С. 29.

4) неравенство субъектов финансовых правоотношений, что проявляется прежде всего в обладании одних субъектов финансовых правоотношений юридически властными полномочиями по отношению к другим субъектам.

Властное подчинение представляет собой способность одной стороны оказывать определяющее воздействие на деятельность другой стороны посредством предоставленных законом прав. Определяющим называется такое воздействие, содержания и применения которого достаточно для достижения поставленной цели[1].

Особенность отношений, основанных на властном подчинении, в отличие от гражданских состоит не только в том, что в них участвует в качестве стороны действующий от имени Российской Федерации, субъекта Федерации или муниципального образования орган, наделенный властными функциями, но и в том, что он проявляет присущие ему властные функции в данном конкретном правоотношении. В этой связи возникает вопрос: проявляется ли власть органов государства по отношению к добросовестным налогоплательщикам, т.е. в случае своевременной и полной уплаты организациями и физическими лицами причитающихся налогов, или метод властных предписаний действует только в случае неисполнения налогоплательщиком своих обязанностей, когда императив, обязывание четко проявляются?

Налоговым правоотношениям изначально присущ конформизм — необходимость для субъектов следовать предписаниям законодательства, а не праву выбора. Властное подчинение является «прародителем» налоговых отношений и проявляется не только в качестве реально примененных мер принуждения, но и как потенциальная возможность государственного принуждения. Следовательно, позитивные налоговые отношения, в которых налогоплательщик не вступает в конфликт с нормами права, также подчинены методу властных предписаний.

В налоговых отношениях наиболее ярко метод властных предписаний проявляется в применении налоговыми органами административного порядка наложения санкций. В данной ситуации признак властности заключается в возможности, предоставленной только одной стороне (налоговым органам), самостоятельно, не применяя судебную процедуру, восстанавливать

---

[1] См.: *Административное* право: Учебник / Под ред. Ю.М. Козлова и Л.Л. Попова. М., 1999. С. 25—26.

нарушенные фискальные права и интересы государства, а также добиваться выполнения другой стороной (налогоплательщиком) возложенных на нее обязанностей. Безусловно, налогоплательщики имеют право обжаловать неправомерные действия налоговых органов в суде, что не исключает первоначальной властности отношений.

Однако внесудебный порядок привлечения к налоговой ответственности применяется только по отношению к налогоплательщикам-организациям. Взыскание налоговых санкций с физических лиц производится по решению суда. Следовательно, регулирование налоговых отношений не только подчинено методу властных предписаний, но и допускает иные способы воздействия.

Методы налогового права как способы государственного воздействия на общественные отношения не могут оставаться неизменными с постоянно одинаковым содержанием, они должны изменять свою сущность в зависимости от реформирования финансовых отношений, а также форм взаимодействия частных и публичных интересов субъектов налогового права.

В современных условиях актуальность приобретает ***метод диспозитивности***, который показывает переход от примата публичной формы собственности к поиску компромисса между государственными и частными интересами. Следствием отказа государства от исключительно властного (императивного) способа воздействия на налоговые отношения является, например, предоставленная частному субъекту возможность формирования своей налоговой политики, получения отсрочки исполнения и обеспечения налоговой обязанности, заключения договоров на получение налогового кредита или инвестиционного налогового кредита, проведения зачета задолженности государства перед поставщиком товаров (работ, услуг) посредством зачета встречного требования по исполнению налоговой обязанности.

Безусловно, в силу специфики налогового права названный метод не является аналогом способа правового регулирования гражданских отношений. Частноправовые приемы регулирования налоговых отношений применяются с теми условиями и ограничениями, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Относительно публичной налоговой сферы диспозитивность следует рассматривать в качестве предоставления субъектам налогового права известной альтернативной возможности выбора вариантов поведения в рамках законодательства о налогах и сбо-

рах. Например, п. 1 ст. 26 НК РФ содержит диспозитивное дозволение налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту участвовать в налоговых правоотношениях лично либо через представителя.

Сфера налоговых отношений весьма специфична, и в первую очередь тем, что в ней находят отражение публичные и частные интересы, следствием чего является законодательный поиск оптимальных способов воздействия на налоговые отношения. Тенденция компромиссности регулирования налоговых отношений отражает общемировой процесс взаимопроникновения публичного и частного права. Взаимонаправленное действие данных процессов приводит «к размыванию грани между публичным и частным правом, к образованию комплексных отраслей и институтов, в которых нормы гражданского и публичного права теснейшим образом взаимосвязаны»[1]. Различие между частным и публичным правом заключается не в различии интересов или отношений, а в различии приемов правового регулирования. Если публичное право есть система юридической централизации, то частное право, наоборот, представляет систему юридической децентрализации[2]. По мнению академика В.С. Нерсесянца, норма права — результат компромисса между частным и публичными интересами и в этом смысле является как публично-правовым, так и частноправовым образованием[3].

Наличие самостоятельного предмета (в рамках предмета финансового права) и соответствующих методов воздействия позволяет утверждать, что налоговое право представляет собой подотрасль финансового права, которая регулирует общественные отношения, складывающиеся в процессе финансовой деятельности государства или органов местного самоуправления. С ее помощью государство воздействует на систему специфических однородных общественных отношений, возникающих относительно аккумулирования государственных (муниципальных) денежных фондов.

Следовательно, ***налоговое право*** — это *подотрасль финансового права, нормы которой регулируют императивным и диспозитивным методами совокупность однородных имущественных и связанных с ними неимущественных общественных отношений, склады-*

---

[1] *Саватье Р.* Теория обязательств. М., 1972. С. 201.
[2] См.: *Покровский И.А.* Основные проблемы гражданского права. М., 1998. С. 37.
[3] См.: *Нерсесянц В.С.* Философия права. М., 1997. С. 68—72.

вающихся 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.

2.2. Система налогового права

Налоговое право является подотраслью финансового права, но вместе с тем имеет свою систему. В системе налогового права выделяются комплексы однородных налогово-правовых норм, регулирующих определенные группы общественных отношений, входящих в его предмет. Система налогового права основывается на логическом, последовательном разделении налогово-правовых норм и их объединении в однородные правовые комплексы (институты и субинституты)[1] с учетом содержания и характера регулируемых ими отношений в сфере налоговой деятельности государства и органов местного самоуправления. При этом система налогового права отражает взаимосвязь и взаимообусловленность правового регулирования уплаты налогов как целостного социального явления. Поэтому система налогового права в определенной степени производна от системы финансового права, но имеет и свою объективную основу: ее построение обусловлено не только структурой законодательства о налогах и сборах, но и потребностями практики развития налогообложения, которая оказывает существенное влияние на формирование норм и институтов налогового права, помогает определить их роль в процессе аккумулирования государственных и муниципальных денежных средств.

Налоговое право представляет собой совокупность создаваемых и охраняемых государством норм. Все налогово-правовые нормы согласованы между собой, в результате чего образуется их взаимозависимая целостная система с определенными внутренними согласованием и строением. Следовательно, ***система налогового права*** — это *определенная внутренняя его структура (строение, организация), которая складывается объективно как отражение реально существующих и развивающихся общественных отношений налоговой сферы.*

---

[1] Подробнее см.: *Кучеров И.И.* Указ. соч. С. 66—67.

Система налогового права позволяет выявить, из каких институтов и субинститутов состоит данная подотрасль права и как эти составные элементы взаимодействуют между собой. Системе налогового права свойственны такие характерные черты, как единство, различие, взаимодействие, способность к делению, объективность, согласованность, материальная обусловленность, процессуальная реализация.

Единство юридических норм, образующих налоговое право, определяется, во-первых, единством выраженной в них государственной воли; во-вторых, единством принципов, а также конечных целей и задач налогового законодательства; в-третьих, единством механизма правового регулирования налоговых отношений.

В то же время нормы налогового права *различаются* по своему конкретному содержанию, характеру предписаний, сферам действия, формам выражения, санкциям и т.д. В основе такого деления лежат прежде всего разнообразие и специфика налоговых отношений, присущий им имущественный характер. Поэтому налоговое право подразделяется на две части — Общую и Особенную.

В *Общую часть* включаются нормы налогового права, которые закрепляют основные принципы, правовые формы и методы правового регулирования налоговых отношений, состав системы налогов и сборов, общие условия установления и введения налогов и сборов, систему государственных органов, осуществляющих налоговую деятельность, разграничение их полномочий в данной сфере, основы налогово-правового статуса других субъектов, формы и методы налогового контроля и т.д. Нормы Общей части применяются ко всем налогово-правовым отношениям и действуют относительно всех иных институтов, субинститутов и норм налогового права.

Конкретизируются положения Общей части налогового права в его *Особенной части*, которую образуют нормы, детально регламентирующие виды налогов и сборов.

В огромном множестве налогово-правовых норм неизбежно возникают коллизии или разночтения, но в своей совокупности они представляют собой единую систему с собственными внутренними закономерностями и тенденциями. Построение системы налогового права на основе существующих налоговых отношений дает возможность наиболее правильного применения финансово-правовых норм и таким образом содействует укреп-

лению законности и выполнению налоговым правом регулирующей и охранительной функций.

2.3. Налоговое право в системе российского права

Место налогового права в системе российского права относится к числу дискуссионных вопросов.

Как правило, ученые, занимающиеся исследованием иных отраслей права, придают налоговому праву самостоятельное значение. Например, М.И. Брагинский считает, что «налоговое право является самостоятельной отраслью права, поскольку имущественные отношения составляют предмет не только гражданского, но и налогового, бюджетного и ряда других отраслей права»[1]. Другие авторы не исключают возможности формирования налогового права в качестве самостоятельной правовой общности, поскольку налогоплательщик реализует себя как субъект публичных отношений в условиях отсутствия жесткой финансовой централизации, сосредоточения в руках налогоплательщиков значительных полномочий по расходованию налоговых средств[2]. Дискуссия о самостоятельном характере налогового права в значительной степени была обусловлена осуществленной в 1998 г. кодификацией налогового законодательства.

Большинство ученых, исследующих вопросы финансового права, придерживаются мнения о встроенности налогового права в систему финансового права[3]. В период неразвитости рыночных отношений и законодательного приоритета публичной собственности налоговое право считалось не более чем составной частью в правовом институте государственных доходов. Переход к рыночным формам хозяйствования, признание равенства всех форм собственности и, следовательно, возникшая необходимость законодательной модели сочетания частных и публичных интере-

---

[1] *Комментарий* части первой Гражданского кодекса Российской Федерации для предпринимателей. М., 1996. С. 29.

[2] См., например: *Витрянский В.В., Герасименко С.А.* Налоговые органы, налогоплательщик и Гражданский кодекс. М., 1995. С. 7; *Основы* налогового права: Учеб.-метод. пособие / Под ред. С.Г. Пепеляева. С. 13; *Тихомиров Ю.А.* Публичное право: Учебник. М., 1995. С. 335.

[3] См., например: *Химичева Н.И.* Указ. соч. С. 43; *Брызгалин А.В.* Указ. соч. С. 329; *Кучеров И.И.* Указ. соч. С. 65; *Грачева Е.Ю., Соколова Э.Д.* Указ. соч. С. 129; *Кустова М.В.* Указ. соч. С. 20.

сов обусловили рост нормативных правовых актов, регулирующих налоговые механизмы. В результате активного развития налогового права оно стало характеризоваться по отношению к финансовому праву Российской Федерации как его подотрасль.

Весомым аргументом в споре о месте налогового права служит конституционно установленный принцип единства финансовой политики. Налоговая политика является частью финансовой политики, которая имеет по отношению к первой определяющее значение.

О вхождении налогового права в систему финансового свидетельствует и частичное совпадение границ предмета правового регулирования. Предметом финансового права являются общественные отношения, складывающиеся в процессе образования, распределения и использования государственных (муниципальных) денежных фондов. Предмет налогового права составляют общественные отношения, направленные на аккумулирование государственных (муниципальных) денежных фондов и, таким образом, являющиеся частью предмета финансового права.

Система налогов и сборов органично встроена в финансовую систему государства, что предполагает общие подходы к теоретическому осмыслению и законодательному регулированию. Несмотря на то что в российской системе права финансовое право относится к некодифицированным отраслям, поскольку отсутствует единый системообразующий нормативный акт, действующее финансовое законодательство позволяет говорить о сформировавшихся группах общих правовых норм, непосредственно влияющих и на налоговые отношения. Нормы налогового права и его отдельные институты формируются на основе базовых институтов Общей части финансового права.

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

Действительно, образование бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов в большей степени осуществляется на основе норм налогового права и норм иных институтов финансового права, регулирующих государственные доходы. Однако сказанное не означает включение налогового права в систему бюджетного права. Наличие налогового права только предопределено, «учреждено» бюджетным правом в качестве ин-

ститута доходов бюджетов всех уровней. Отношения же, складывающиеся в процессе установления и взимания налогов, проведения налогового контроля, привлечения к ответственности за нарушения налогового законодательства и т.п., не составляют предмета бюджетного права. Предмет налогового права только частично совпадает с границами бюджетно-правового регулирования. Следует согласиться, что основой разграничения налогового и бюджетного права может служить установление момента исполнения налоговой обязанности, который позволяет считать завершенным процесс уплаты налога. За рамками налоговых изъятий движение финансовых средств регулируется бюджетным правом[1].

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

Вместе с тем, находясь в структуре финансового права, налоговое право соприкасается и взаимодействует с иными отраслями права.

2. *Налоговое право и конституционное право.* Конституционное право занимает ведущее место в правовой системе, которое определяется тем, что конституционное право содержит основополагающие нормы других отраслей права. Конституционно-правовое регулирование налоговых отношений предопределено их публичной значимостью и государственно-властной природой. В правовом государстве любая внешняя активность публичного субъекта (государства) должна осуществляться исключительно на правовых основаниях и, следовательно, действовать в пределах, дозволенных основным законом — конституцией.

В российской правовой системе налоговые правоотношения приобрели конституционный статус только в 1993 г., т.е. после принятия всеобщим голосованием новой Конституции РФ. Придание налоговым отношениям конституционного характера

---

[1] *Кустова М.В.* Указ. соч. С. 20.

отразило не только потребности правоприменительной практики, но и уровень развития юридической мысли и правовой культуры российского общества.

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

Конституционное право оказывает влияние на налоговое право посредством специфического метода — установления общих правовых принципов. Конституционное признание за налогами характера допустимого ограничения прав и свобод позволило выявить и зафиксировать в отраслевом законодательстве такие основные принципы налогообложения, как формальная определенность, соразмерность, справедливость и т.д.

Дальнейшее развитие нормы Конституции РФ получили в постановлениях Конституционного Суда РФ, а затем в Налоговом кодексе РФ. Важная роль в механизме взаимодействия конституционного и налогового права принадлежит Конституционному Суду РФ, практика деятельности которого выработала ценные правовые позиции по вопросам налогообложения. Основанные на Конституции РФ правовые позиции Конституционного Суда РФ послужили основой для формирования идеологии действующего Налогового кодекса РФ. В частности, впервые были сформулированы Конституционным Судом РФ и затем зафиксированы в Налоговом кодексе РФ понятие налога (ст. 8), состав законодательства о налогах и сборах (ст. 1), состав нормативных правовых актов органов исполнительной власти о налогах и сборах (ст. 4), основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3), механизм и момент исполнения обязанности по уплате налога (ст. 45), общие положения об ответственности за совершение налоговых правонарушений (глава 15), виды налоговых правонарушений (глава 16) и т.д.

Нормы Конституции РФ и правоприменительная деятельность Конституционного Суда РФ послужили в начале 1990-х гг. основой реформирования налогового законодательства. Многие

действующие нормы НК РФ представляют собой конкретные проявления норм Конституции РФ, развитие их сущности.

3. *Налоговое право и гражданское право.* Налоговые правоотношения, будучи формой ограничения права частной собственности, тесно связаны с гражданско-правовым регулированием. Общим в налоговом и гражданском праве является предмет регулирования — имущественные отношения. Однако имущественные отношения разнообразны и образуют предмет не только налогового, но и ряда иных отраслей (подотраслей) права. Критерием разграничения гражданского и налогового права послужил метод правового регулирования, свойственный разным отраслям права.

В соответствии со ст. 2 ГК РФ не относятся к числу гражданских имущественные отношения, регулируемые налоговым, финансовым и административным законодательством, основанные на властном подчинении, если иное не предусмотрено законодательством. Данное правило, устанавливающее приоритет налоговых норм над гражданскими, не является новым в российской юридической практике. В совместном Постановлении Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «О некоторых вопросах, связанных с применением части первой Гражданского кодекса Российской Федерации» от 1 июля 1996 г. № 6/8 обращалось внимание на то, что «в случаях, когда разрешаемый судом спор вытекает из налоговых или других финансовых и административных правоотношений, следует учитывать, что гражданское законодательство может быть применено к указанным правоотношениям только при условии, что это предусмотрено законодательством».

В некоторых случаях налоговые отношения в силу прямого указания Гражданского кодекса РФ регулируются гражданским законодательством. Например, ст. 855 ГК РФ определяет очередность списания денежных средств со счетов клиентов, в том числе и по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и во внебюджетные фонды. Следовательно, при возникновении противоречия норм налогового законодательства и ст. 855 ГК РФ применяются правила этой статьи. На основании ст. 27 и 29 НК РФ представительство в налоговых отношениях оформляется в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации.

Статьи 11 и 19 НК РФ устанавливают правило, согласно которому институты, понятия и термины гражданского, семейного и других отраслей законодательства Российской Федерации, ис-

пользуемые в Налоговом кодексе РФ, применяются в том значении, в каком они используются в этих отраслях законодательства, если не предусмотрено иное.

Гражданские правоотношения влекут последствия, имеющие значение для налоговых отношений, поскольку объекты налогообложения образуются, как правило, в результате совершения гражданско-правовых сделок. Обязанность по уплате налога может быть реализована налогоплательщиком только после того, как у него появятся денежные средства, принадлежащие ему на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления. Согласно ст. 38 НК РФ юридическими фактами, с которыми налоговое право связывает возникновение налоговой обязанности, могут быть операции по реализации товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход и т.д. Следовательно, налоговые отношения возникают на основе фактических имущественных отношений, правовой формой которых выступают гражданские отношения.

Вместе с тем налоговые имущественные отношения существенно отличаются от имущественных гражданских. В частности, одним из критериев, показывающих принципиальное различие названных отраслей законодательства, является сущность денег. В гражданских правоотношениях деньги проявляют свою сущность в качестве всеобщего эквивалента — универсального средства платежа — и предназначены для встречного удовлетворения взаимных интересов субъектов гражданского права. В налоговых отношениях деньги проявляют совершенно иную сущность, поскольку являются объектом правового регулирования. В границах налоговых отношений деньги не предназначены для взаимного удовлетворения имущественных интересов субъектов, а выступают только в качестве материального объекта, относительно которого реализуется фискальный суверенитет государства и посредством которого формируется часть доходов государственной (муниципальной) казны.

Тесная связь налогового и гражданского права наблюдается в субъектном составе. Субъекты, уплачивающие налоги, должны обладать гражданской правоспособностью и дееспособностью.

Объединяющим элементом гражданских и налоговых отношений выступает гражданское судопроизводство, поскольку ответственность за нарушение налогового законодательства реализуется, как и гражданско-правовая ответственность, в рамках правовых норм гражданского или арбитражного процессов.

В отдельных случаях за нарушение налогового законодательства возможно применение мер гражданско-правовой ответственно-

сти. Например, по договору предоставления налогового кредита (ст. 65 НК РФ) ответственность сторон может устанавливаться в виде неустойки (штрафа, пени), уплачиваемой налогоплательщиком уполномоченному государственному органу в случае просрочки погашения задолженности и (или) уплаты процентов за пользование налоговым кредитом. Относительно договора налогового кредита пеня и штраф регулируются не нормами ст. 75 и 122 НК РФ, а нормами главы 23 ГК РФ. Согласно ст. 15 и 16 ГК РФ гражданско-правовая ответственность применяется в результате предъявления физическими лицами или организациями требований к налоговым органам о возмещении убытков вследствие необоснованного взимания экономических (финансовых) санкций.

Соотношение налогового и гражданского законодательства проявляется и в способах обеспечения исполнения налоговой обязанности. Так, на основании п. 5 ст. 64 НК РФ в качестве обеспечения договора налогового кредита уполномоченный орган вправе потребовать от налогоплательщика документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство; согласно ст. 72 НК РФ исполнение обязанности по уплате налогов и сборов в числе прочих способов может обеспечиваться залогом имущества, поручительством и пеней. Названные способы традиционно применяются в гражданском обороте и регулируются гражданским правом.

После введения в действие Налогового кодекса РФ отношения по обеспечению исполнения налоговой обязанности вошли в круг отношений, регулируемых налоговым правом. Тем самым в российской правовой системе возникли отношения, имеющие императивный характер и одновременно подпадающие под сферы действия налогового и гражданского законодательства, а вступающие в эти отношения субъекты одновременно становятся субъектами двух названных отраслей законодательства. Сложившаяся ситуация не является коллизией права, а, напротив, подобный отраслевой дуализм позволяет максимально полно учитывать соотношение частных и публичных интересов при формировании доходной части государственных или муниципальных бюджетов.

Значительная обусловленность налогового права гражданскими правоотношениями обусловливает необходимость использования названными правовыми общностями единой (или, по крайней мере, непротиворечивой) терминологии. К сожалению, в некоторых случаях нормы налогового права либо противоречат гражданскому законодательству, либо вводят новые категории, не согласующиеся с гражданско-правовыми отношениями. На-

пример, ст. 235 НК РФ определяет в качестве самостоятельных субъектов-налогоплательщиков родовые, семейные общины малочисленных народов Севера. Однако Гражданский кодекс РФ не предусматривает такого правового статуса субъектов, что вызывает серьезные трудности в правоприменительной деятельности. Фиксирование в налоговом законодательстве терминов, не имеющих первоосновы в гражданском обороте или противоречащих ему, а также установление налоговых прав и обязанностей в отрыве от юридических последствий гражданско-правовых сделок вынуждают налогоплательщиков нарушать нормы гражданского права в целях недопущения нарушений налогового.

4. *Налоговое право и административное право.* Взаимосвязь налогового и административного права обусловлена исполнительно-распорядительной деятельностью государства. В механизм правового регулирования налоговых отношений включены органы исполнительной власти, реализующие государственно-властные полномочия.

Налоговое и административное право, являясь публичными отраслями, в качестве основного способа правового регулирования используют метод властных предписаний.

Вместе с тем не следует отождествлять сферы действия и предметы регулирования административного и налогового права. Административное право обеспечивает публичные интересы и реализацию государственных функций и задач; налоговое право предназначено для урегулирования конфликтности публичных и частных имущественных интересов. Областью административно-правового регулирования являются управленческие отношения, возникающие в процессе функционирования органов исполнительной власти; налоговое право регулирует имущественные и связанные с ними неимущественные отношения, направленные на аккумулирование налоговых платежей в доход государства.

5. *Налоговое право и уголовное право.* Одним из объектов уголовно-правовой охраны являются фискальные интересы государства. В то же время квалификация некоторых преступлений невозможна без обращения к нормам налогового права.

Таким образом, находясь в составе финансового права, налоговое право является составной частью единой системы российского права. Вместе с тем налоговое право имеет свои специфические особенности, предмет правового регулирования и особое сочетание методов воздействия на общественные отношения, что свидетельствует об относительной самостоятельности налогово-правовых норм.

Источники налогового права

3

3.1. Общая характеристика источников налогового права

Впервые письменные нормы налогового права появились в Законах Хаммурапи (XVIII в. до н.э.), которые юридически закрепили:

1) два вида податей (налогов) — централизованные подати, которые собирались в царскую казну, и местные подати, которые собирались в казну местной знати;

2) субъекты податей;

3) объекты податей;

4) порядок взимания;

5) меры ответственности за нарушение норм налогообложения.

В процессе познания источников налогового права важное значение имеют Законы Ману (II в. до н.э.), которые определяли субъекты и объекты налогообложения, виды налогов, формы взимания (денежная и натуральная), органы и лица, уполномоченные собирать налоги. Законы Ману впервые установили налоговые льготы для отдельных категорий лиц.

Термин «источники права» известен уже более двух тысяч лет. Впервые общие правила поведения были названы источником права Титом Ливием, который в своем труде «Римская история» представил Законы XII таблиц (V в. до н.э.) «источником всего публичного и частного права», поскольку они являли собой основу, на которой развилось и сложилось римское право того времени. Законы XII таблиц — это не только первый документ, который исследователи назвали источником права, но и древнейший памятник налоговой правовой культуры. Характерной особенностью этого древнеримского нормативного правового акта является наличие значительного количества норм, регулирующих объекты налогообложения и устанавливающих виды обязательных платежей: пошлины, налоги провинций, подати, косвенные налоги.

В мировой юриспруденции термин «источник права» применяется в значении внешней формы объективизации, выражения права или нормативной государственной воли. Современное понимание источников налогового права не вызывает существенных разногласий.

Источники права установлены и прямо обозначены Конституцией РФ: международные договоры Российской Федерации (ст. 15); федеральные конституционные законы (ч. 5 ст. 66 и др.); федеральные законы (ч. 2 ст. 76 и др.); регламенты палат Федерального Собрания (ч. 2 ст. 100, ч. 4 ст. 101); постановления Совета Федерации и Государственной Думы (ч. 2, 3 ст. 102, ч. 2, 3 ст. 103); указы и распоряжения Президента (ч. 1 ст. 90); постановления и распоряжения Правительства (ч. 1 ст. 115); конституции (ст. 66) и законы (ст. 72) республик в составе Российской Федерации, уставы краев, областей, городов федерального значения, автономной области, автономных округов (ч. 2 ст. 5); законы и иные акты субъектов Федерации (ст. 76, ч. 2 ст. 85, ст. 125), Федеративный и иные государственно-правовые договоры (ч. 3 ст. 11, ст. 125); решения органов местного самоуправления (ч. 2 ст. 46).

Обобщенное представление об источниках налогового права дают ст. 1 и 7 НК РФ, которые соответственно называются «Законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, законодательство субъектов Российской Федерации о налогах и сборах, нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах» и «Действие международных договоров по вопросам налогообложения». Согласно названным нормам к источникам налогового права относятся международные договоры Российской Федерации[1], законы (федеральные и субъектов РФ), а также иные нормативные правовые акты о налогах и сборах.

Система источников налогового права включает множество элементов, представляющих собой нормативные правовые акты, регулирующие налоговые отношения. Источником налогового права может считаться нормативно-правовой акт, содержащий положения относительно установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно

[1] О международных договорах по вопросам налогообложения см. подробнее § 25.3.

привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Источники налогового права — это *внешние конкретные формы его выражения, т.е. правовые акты представительных и исполнительных органов государственной власти и органов местного самоуправления, содержащие нормы налогового права.*

Содержанием источников налогового права являются правовые нормы, регулирующие вопросы установления, введения и взимания налогов и сборов, отношения в сфере налогового контроля и отношения по привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Источники налогового права призваны выполнять две взаимосвязанные задачи:

1) они являются неотъемлемой частью финансового правотворчества, которое, в свою очередь, представляет одно из основных направлений финансовой деятельности государства и органов местного самоуправления; в результате осуществления государством и органами местного самоуправления правотворческой функции и образуются источники налогового права;

2) они представляют собой форму существования налоговых норм, т.е. внешнее объективированное выражение общеобязательных правил поведения субъектов в налоговых отношениях; форма источника налогового права содержит знания о действующем законодательстве, регулирующем налоги и сборы.

Нормативные правовые акты о налогах и сборах имеют определенные *особенности вступления в законную силу*. Согласно общему правилу акт налогового законодательства может вступить в силу при одновременном наличии следующих двух условий процедурного характера:

- не ранее чем по истечении одного месяца со дня официального опубликования;
- не ранее первого числа очередного налогового периода по соответствующему налогу.

С учетом соблюдения двух названных условий в самом акте о налогах или сборах устанавливается конкретная дата вступления в законную силу. Официальными источниками опубликования нормативных актов о налогах или сборах служат «Собрание законодательства Российской Федерации», «Российская газета» или «Парламентская газета».

Особые правила вступления в законную силу установлены относительно актов налогового законодательства, вводящих новые налоги или сборы. Кроме названных двух условий акты, предусматривающие новые налоги или сборы, должны соответствовать дополнительному требованию. Подобные нормативные правовые акты вступают в законную силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но в любом случае не ранее истечения месячного срока с момента их официального опубликования.

Статья 57 Конституции РФ определяет, что «законы, устанавливающие новые налоги или ухудшающие положение налогоплательщиков, обратной силы не имеют». В Постановлении Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности части первой статьи 2 Федерального закона от 7 марта 1996 года "О внесении изменений в Закон Российской Федерации «Об акцизах"» от 24 октября 1996 г. № 17-П особо подчеркивается, что положение ст. 57 Конституции РФ, во-первых, ограничивает законодателя в возможности придания закону обратной силы, во-вторых, гарантирует конституционное право на защиту от придания обратной силы законам, ухудшающим положение налогоплательщиков, в том числе на основании нормы, устанавливающей порядок введения таких законов в действие.

Положение ст. 57 Конституции РФ получило развитие в Налоговом кодексе РФ, согласно п. 2 ст. 5 которого акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие новые налоги и (или) сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за нарушение налогового законодательства, устанавливающие новые обязанности или иным образом ухудшающие положение участников налоговых правоотношений, *обратной силы не имеют.*

В Постановлении Конституционного «По делу о проверке конституционности Закона Санкт-Петербурга от 14 июля 1995 года "О ставках земельного налога в Санкт-Петербурге в 1995 году"» Суда РФ от 8 октября 1997 г. № 13-П отмечено, что конституционное требование о недопустимости придания обратной силы законам, устанавливающим новые налоги или ухудшающим положение налогоплательщиков, распространяется как на федеральные законы, так и на законы субъектов РФ. В данном Постановлении Конституционный Суд РФ четко обосновал позицию, согласно которой недопустимо не только придание законам о

налогах обратной силы путем прямого указания об этом в законе, но и издание законов, по своему смыслу имеющих обратную силу. В равной степени недопустимо придание таким законам обратной силы в актах официального или иного толкования либо правоприменительной практикой.

Вместе с тем конституционно установленный запрет на придание законам о налогах и сборах обратной силы действует только относительно правовых норм, ухудшающих положение фискально обязанных лиц. Подобная позиция четко отражена в Постановлении Конституционного Суда РФ от 24 октября 1996 г. № 17-П: «...Конституция Российской Федерации не препятствует приданию обратной силы законам, если они улучшают положение налогоплательщиков. При этом благоприятный для субъектов налогообложения характер такого закона должен быть понятен как налогоплательщикам, так и государственным органам, взимающим налоги» (п. 4).

Как следствие, в Налоговом кодексе РФ нашла развитие и ст. 54 Конституции РФ, согласно ч. 2 которой «никто не может нести ответственность за деяние, которое в момент его совершения не признавалось правонарушением. Если после совершения правонарушения ответственность за него устранена или смягчена, применяется новый закон». Применительно к налоговому праву данное правило означает, что акты законодательства о налогах и сборах, устраняющие или смягчающие ответственность за нарушение законодательства о налогах и сборах либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты прав субъектов налоговых правоотношений, *имеют обратную силу*. Также *могут иметь обратную силу* акты законодательства о налогах и сборах, отменяющие налоги и (или) сборы, снижающие размеры ставок налогов или сборов, устраняющие обязанности субъектов налоговых правоотношений или иным образом улучшающие их положение. Нормативные акты, содержащие названные нормы, приобретают обратную силу только при условии прямого указания на это обстоятельство в самом налоговом законе. Придание закону обратной силы означает его распространение на отношения, возникшие *до его вступления в законную силу*.

Интересной спецификой источников налогового права, отличающей налоговое законодательство от иных нормативных правовых актов, является действие в качестве переходного закона. Переходный период налогового закона предполагает, что в случае изменения налоговых норм не в пользу фискально обязанных

лиц для отдельных субъектов сохраняется ранее действовавший правовой режим[1].

Источники налогового права, как и источники иных отраслей (подотраслей) права, обладают следующими свойствами:

- формальная определенность;
- общеобязательность, охраняемая возможностью государственного принуждения;
- законность, заключающаяся в наличии юридической силы, т.е. источник налогового права должен быть издан в пределах компетенции соответствующим государственным или муниципальным органом, соответствовать актам вышестоящих органов, надлежащим образом опубликован (обнародован).

Вместе с тем источники налогового права имеют *свои характерные черты*, отличающие их от совокупностей нормативно-правовых актов, регулирующих иные отрасли (подотрасли) права.

1. Источники налогового права регулируют общественные отношения, составляющие предмет налогового права. Предмет налогового права служит правообразующим фактором правотворчества в налоговой сфере.

2. Источники налогового права принимаются только теми органами государства или местного самоуправления, правотворческая компетенция которых прямо предусмотрена НК РФ. Вопросы, регулирующие налогообложение, не могут выноситься на референдум. Данное положение вытекает из норм Конституции РФ (ст. 71, ч. 1 ст. 76, ч. 3 ст. 104, ст. 106), которые нашли развитие в Федеральном конституционном законе от 10 октября 1995 г. «О референдуме Российской Федерации» (ныне утратил силу). Согласно названному Закону вопросы принятия и изменения налогов и сборов на референдум не выносятся. Однако отсутствие возможности принятия нормативного правового акта о налогах и сборах всенародным голосованием не означает малозначительности налогового законодательства. Напротив, обсуждение на референдуме неоправданно усложнило бы налоговый процесс, сделало его весьма дорогостоящим. Обсуждение проектов налоговых законов осуществляется через средства массовой

[1] См., например, ст. 22 Федерального закона от 14 июня 1995 г. «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации»; ст. 9 Федерального закона от 9 июля 1999 г. «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации».

информации, а принятие осуществляется парламентом, т.е. посредством представительной демократии.

3. Налоговое право, являясь кодифицированной подотраслью финансового права, регулируется не только НК РФ. Источники налогового права характеризуются множественностью, обусловленной принципом разделения властей и федеративной природой российского государства. Теория разделения властей относит правотворчество к исключительной прерогативе законодательной власти. Однако это не означает полной изоляции других ветвей власти — каждая из них принимает участие в процессе правотворчества посредством законодательной инициативы или непосредственно. Непосредственное правотворчество исполнительной ветви власти выражается в подзаконном нормотворчестве. Судебная власть выполняет правотворческие функции при применении ею аналогии права, аналогии закона, создании судебных прецедентов. В налоговой деятельности государства особое значение приобретают постановления Конституционного Суда РФ. Таким образом, в системе источников налогового права выделяются законы и подзаконные нормативные правовые акты.

Налоговый кодекс РФ использует обобщенное понятие «законодательство о налогах и сборах», особенностью которого является включение не только законов, но и других нормативных правовых актов.

Развитие федеративных начал в построении российского государства обусловливает и сложную разветвленную систему источников налогового права, в которой выделяются правовые акты федерального, регионального и муниципального уровней.

3.2. Конституция Российской Федерации и федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права

Согласно п. «и» ст. 72 Конституции РФ установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации находится в совместном ведении федерального центра и субъектов РФ. Это разграничение предметов ведения и полномочий наделяет Россию компетенцией по правовому регулированию тех сфер налоговой деятельности, которые относятся к ее исключительному ведению или к предмету совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов.

В правовой системе Российской Федерации, как и любого государства, особое место занимает ***Конституция Российской Федерации***. Высшая юридическая сила Конституции РФ в иерархии источников налогового права обусловлена свойствами Основного закона, отличающими его от актов текущего законодательства.

В состав элементов юридических свойств Конституции РФ входят: верховенство в системе законодательных актов государства; нормативность, прямое действие на всей территории Российской Федерации; особый порядок принятия и изменения; обеспеченность конституционным контролем. Названные признаки позволяют рассматривать Конституцию РФ *как главный источник налогового права и основу нормативно-юридического регулирования общественных отношений по поводу установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.*

Конституционные нормы могут непосредственно регулировать отношения налоговой сферы, но чаще всего это регулирование осуществляется посредством развития конституционных основ в текущем налоговом законодательстве.

Конституция РФ определяет исходное начало, отправную точку налогового права — обязанность каждого платить законно установленные налоги (ст. 57).

Конституционные основы налоговой деятельности подразделяются на политические, экономические и организационные требования.

Политико-правовые основы налоговой деятельности закрепляются посредством установления Конституцией РФ организации власти (ст. 10), коренных целей построения демократического общества, правового государства с развитой системой федерализма (ч. 1 ст. 1). В этой связи конституционными основами налоговой деятельности следует считать федерализм, законность, демократизм, разделение властей, публичность, гласность, равноправие субъектов РФ и т.п., т.е. общие неизменные начала конституционного строя, закрепленные в главе 1 Основного закона.

Экономико-правовые основы налоговых отношений основаны на принципе единства экономического пространства (ст. 8), закрепленном в главе 1 Конституции РФ, регулирующей основы конституционного строя, и на принципе запрета установления препятствий для свободного перемещения товаров, работ, услуг

и финансовых ресурсов (ст. 74), закрепленном в гл. 3 «Федеративное устройство». Подобный «двойной» фундамент свидетельствует об огромной значимости экономических основ налоговой деятельности государства, ибо эти постулаты законодатель рассматривает одновременно в качестве правовой базы и гарантии федеративного устройства России. Единство экономического пространства является одним из принципиальнейших условий существования федеративного государства.

Организационно-правовые основы налоговых отношений, определяющие организационную структуру власти и местного самоуправления, в Конституции РФ закреплены в виде разграничения предметов ведения между Российской Федерацией и ее субъектами, а также разграничения компетенции между органами власти общефедерального, субфедерального и муниципального уровня (ст. 12, 71—73, 130—132).

В рассматриваемую группу целесообразно включить и нормы Конституции РФ, определяющие основные начала деятельности государственных органов в налоговой сфере: ч. 3 ст. 104, устанавливающая обязательность заключения Правительства РФ по законопроектам о введении или отмене налогов, освобождении от их уплаты; ст. 106, устанавливающая обязательность рассмотрения в Совете Федерации принятых Государственной Думой федеральных законов по вопросам федеральных налогов и сборов. Законы по вопросам федеральных налогов и сборов принимаются в порядке осуществления особой процедуры, установленной законодательными нормами.

Направляющее воздействие Конституции РФ на налоговые отношения осуществляется *принципами-законоположениями* (т.е. нормами, содержащими в себе только некоторую общую идею) и *принципами-нормами* (т.е. нормами, не требующими принятия специальных законов). Последняя группа принципов обладает четко выраженным регулятивным потенциалом.

Конституция РФ содержит концентрированное нормативное выражение правовых начал налоговых отношений. Основной закон не может и не должен стремиться к всеохватывающему детальному регулированию, поскольку его сущность выражается главным образом в стабильности и долгосрочности. Однако сказанное не означает достаточности объема конституционного регулирования в налоговой деятельности. В литературе выдвигались предложения по закреплению в Конституции РФ институтов бюджетно-налогового контроля, права Российской

Федерации требовать уплаты федеральных налогов и сборов; высказывались мнения о включении в нее раздела по определению экономических основ государства и принципов финансовой политики и т.п.[1]

Предназначение Конституции РФ как основного правового акта обусловливает определение ею главных задач и основных направлений налоговых отношений в государстве. Конкретизация правового регулирования налогообложения осуществляется иными источниками налогового права, целиком специализирующимися на регулировании отношений в сфере установления, введения и взимания налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Высшая юридическая сила Конституции РФ определяет и условия эффективности ее воздействия на текущее налоговое законодательство, поэтому конституционные основы налоговой деятельности государства должны соответствовать требованию рациональной конкретности предписаний, т.е. иметь исторически обусловленную степень соотношения абстрактных и точных норм. Степень конкретности предписаний конституционных основ налоговой деятельности должна обеспечивать непосредственное влияние Конституции РФ на текущее налоговое законодательство, непрерывность и логическое продолжение принципов Основного закона в иных источниках налогового права.

Посредством развития конституционных основ налогообложения в процессе федерального, регионального и муниципального правотворчества осуществляется совершенствование механизма правового регулирования налоговых отношений, реализуются общеправовые принципы в налоговом праве.

Структура федеральных нормативных правовых актов о налогах и сборах включает Налоговый кодекс РФ и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ занимает ведущее место в системе источников налогового права и обладает наибольшей юридической силой в иерархии законодательства о налогах и сборах. Все иные федеральные, региональные и муниципальные нормативные пра-

---

[1] См.: *Тихомиров Ю.А., Котелевская И.В.* Правовые акты. М., 1999. С. 58; *Карасева М.В.* Финансовое правоотношение. Воронеж, 1997. С. 30—31; *Туляй А.Н.* Конституционные основы финансовой деятельности в Российской Федерации: Автореф. дис.... канд. юрид. наук. Томск, 1999. С. 24.

вовые акты о налогах и сборах могут быть приняты только при условии соответствия Кодексу.

Предпосылки кодификации налогового законодательства складывались объективно и обусловлены процессом развития налоговой деятельности государства, расширением круга субъектов налогового права, усложнением способов правового воздействия на налоговые отношения. После принятия Конституции РФ в 1993 г. существенно возросло правотворчество субъектов РФ, в результате чего произошло количественное увеличение налогового законодательства, возникли противоречия между федеральными и региональными нормативно-правовыми актами, появились диспропорции в соотношении формы правового регулирования и сферы охватываемых налоговых отношений. Одновременно с отмеченными явлениями происходило повышение роли государства в экономической жизни общества и особенно в финансовой сфере. Таким образом, актуализировалась проблема кодификации наиболее значимых и объемных по своему содержанию среди финансовых отношений — отношений по установлению, введению и взиманию налогов и сборов, налогового контроля, а также относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговый кодекс РФ является *правовым актом — преемником ранее принятых законов о налогах и сборах*. В этой связи он сохранил оправдавшие себя положения, регулирующие порядок исчисления и уплаты налогов, кодифицировал процессуальные нормы налогового права, систематизировал и конкретизировал составы налоговых правонарушений, меры ответственности за нарушения налогового законодательства. Вместе с тем Кодекс воспринял отдельные термины и положения иных отраслей законодательства.

В настоящее время Налоговый кодекс РФ состоит из двух частей. Часть первая устанавливает: законодательство и иные нормативные правовые акты о налогах и сборах; систему налогов и сборов в Российской Федерации; правовой статус участников налоговых правоотношений; общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов; способы обеспечения обязанностей по уплате налогов и сборов; порядок оформления и подачи налоговой декларации; основы налогового контроля; виды и составы налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение; процедуры обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц. Часть вторая регулирует порядок введения и взимания конкретных видов налогов.

Налоговый кодекс РФ рассчитан на применение в качестве нормативного правового акта прямого действия, исключающего, как правило, детализацию или разъяснение подзаконными нормативными актами.

В систему источников налогового права также входят налоговые законы общего действия и законы о конкретных налогах.

К ***законам общего действия*** относятся нормативные правовые акты, регулирующие правовой статус налоговых органов, какой-либо группы налогоплательщиков или налогообложения определенного вида имущества. Необходимость принятия федеральных законов о налогах и сборах предусмотрена рядом статей Налогового кодекса РФ. Например, п. 4 ст. 23 НК РФ обязывает налогоплательщиков представлять в налоговый орган налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах.

В группу федеральных источников налогового права также можно отнести Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и др. Законы о конкретных видах налогов определяют порядок их исчисления и уплаты.

К законодательным актам, на основании которых взыскиваются налоги, предъявляются повышенные требования. Согласно ст. 17 НК РФ налог считается установленным только в том случае, если определены налогоплательщики и такие элементы налогообложения, как объект налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка, порядок исчисления налога, порядок и сроки уплаты налога. В необходимых случаях при установлении налога в нормативном правовом акте могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Нормы, регулирующие налоговые отношения, содержатся не только в специальных налоговых законах, но и в законах неналогового характера. Подобный разброс источников налогового права объясняется тем, что разнообразные функции налогов охватывают разноплановые сферы социально-экономических отношений и многие сферы государственной деятельности нуждаются в дополнительных налоговых льготах в целях развития здравоохранения, образования, культуры и т.п. Большие финансовые потребности для функционирования этих направлений государственной деятельности и обусловливают внесение норм о налогообложении в неналоговые законы. В частности, к неналого-

вым законам, содержащим налоговые нормы, относятся Закон РФ «Об образовании» (в ред. Федерального закона от 13 января 1996 г. № 12-ФЗ), Федеральный закон «О соглашениях о разделе продукции» от 30 декабря 1995 г. и т.д. Обязательным условием действительности подобных актов выступает соответствие требованиям части первой Налогового кодекса РФ.

В систему источников налогового права федерального уровня входят также ***подзаконные нормативные правовые акты о налогах и сборах***, изданные органами исполнительной власти и органами государственных внебюджетных фондов. К числу органов, наделенных правом налогового нормотворчества, относятся Президент РФ, Правительство РФ, Министерство финансов РФ, Министерство экономического развития и торговли РФ, Центральный банк РФ и др. Названные органы издают нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, только в предусмотренных законодательством случаях.

При этом нормативные правовые акты Президента РФ и органов исполнительной власти не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах, т.е. не могут детализировать законодательные нормы, регулирующие порядок и условия уплаты налогов, а также вводить новые или изменять, дополнять существующие налоги и сборы. Подобное ограничение финансовой компетенции Президента РФ и органов исполнительной власти воспринято НК РФ из Постановления Конституционного Суда РФ от 11 ноября 1997 г. № 16-П, в котором отмечено, что «только закон в силу его определенности, стабильности, особого порядка принятия может предоставить налогоплательщику достоверные данные для исполнения им налоговой повинности. Если существенные элементы налога или сбора устанавливаются исполнительной властью, то принцип определенности налоговых обязательств подвергается угрозе, поскольку эти обязательства могут быть изменены в худшую для налогоплательщика сторону в упрощенном порядке».

Приоритет законодательной ветви власти над исполнительной в сфере налогового правотворчества сложился исторически. Один из самых первых представительных органов власти — английский парламент — образовался в ходе борьбы за право устанавливать новые налоги или отменять их. Известный ученый-финансист И.И. Янжул еще в 1904 г. отмечал, что налог должен быть установлен законодательным, а не административным путем; установление налогов законами свойственно и зарубежным

государствам[1]. Так, французский ученый П.-М. Годме обосновал законную форму налога посредством таких его признаков, как принудительность и ограничение права частной собственности[2]. Немецкий исследователь К. Фогель также обращает внимание на законодательную основу налогообложения, так как «налоговая повинность... представляет собой посягательство на свободу налогоплательщика»[3].

Грубое нарушение процедуры принятия нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения, служит основанием для признания такого акта ничтожным. В соответствии с Указом Президента РФ «О порядке опубликования и вступления в законную силу актов Президента Российской Федерации, Правительства Российской Федерации и нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти» от 23 мая 1996 г. все ведомственные акты, затрагивающие права граждан и организаций, должны быть зарегистрированы в Министерстве юстиции РФ. Акты о налогах и сборах, не отвечающие названному требованию, а также не опубликованные в установленном порядке, не влекут правовых последствий, поскольку не считаются вступившими в законную силу, и не могут являться юридическими фактами для регулирования налоговых правоотношений.

Следовательно, подзаконный нормативный акт о налогах и сборах, затрагивающий права или обязанности фискально обязанных лиц, приобретает юридическую силу только при одновременном соблюдении следующих условий:

- соответствие НК РФ и иным законам о налогах и сборах;
- официальное опубликование;
- осуществление процедуры регистрации в Министерстве юстиции РФ.

Необходимо учитывать, что не все нормативные акты органов исполнительной власти относятся к актам законодательства о налогах и сборах. В соответствии с п. 2 ст. 4 НК РФ Министерство финансов РФ, Министерство экономического развития и торговли РФ и органы государственных внебюджетных фондов наделены полномочиями по изданию ***приказов, инструкций и методических указаний по вопросам, связанным с налогообложением и сборами***. Названные документы являются актами внутриведом-

---

[1] См.: *Янжул И.И.* Указ. соч. С. 203.

[2] См.: *Годме П.-М.* Указ. соч. С. 365.

[3] *Фогель К.* Конституционные основы финансового права // Государственное право Германии. М., 2002. Т. 2. С. 126.

ственного характера, поэтому обязательны для применения соответствующими структурными подразделениями этих государственных органов. Объектом внутриведомственных нормативных актов являются не отношения, образующие предмет налогового права, а служебные взаимосвязи в названных органах исполнительной власти. Приказы, инструкции и методические указания не устанавливают (и не могут устанавливать) каких-либо прав или обязанностей для фискально обязанных лиц, поэтому для частных субъектов налоговых отношений носят рекомендательный характер и могут применяться только по их усмотрению.

Налоговое законодательство особо оговаривает условия, при наличии которых нормативный правовой акт о налогах и сборах не может применяться либо признается недействительным. Нормативный правовой акт о налогах и сборах *признается не соответствующим Налоговому кодексу РФ при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств*:

1) издание органом, не имеющим в соответствии с НК РФ права издавать подобного рода акты, либо издание с нарушением установленного порядка издания таких актов;

2) наличие норм, отменяющих или ограничивающих права налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, их представителей либо налоговую компетенцию налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов;

3) изменение содержания обязанностей участников налоговых отношений, объем которых установлен НК РФ;

4) запрещение установленных НК РФ действий налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов или их представителей;

5) запрещение установленных НК РФ действий налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, их должностных лиц;

6) разрешение или допущение действий, запрещенных НК РФ;

7) изменение установленных НК РФ оснований, условий, последовательности или порядка действий участников налоговых отношений;

8) изменение содержания понятий и терминов, определенных НК РФ, либо при использовании этих категорий в ином значении.

Названный перечень обстоятельств, служащих основанием для признания нормативного правового акта не соответствующим Налоговому кодексу РФ, не является исчерпывающим. Закон или подзаконный акт может быть признан недействительным

или не подлежащим применению и по иным причинам, наличие которых свидетельствует о противоречии этого акта общим началам или буквальному смыслу конкретных положений Кодекса.

По общему правилу признание нормативного правового акта не соответствующим Налоговому кодексу РФ осуществляется *в судебном порядке*. До начала судебного разбирательства орган, издавший оспариваемый нормативный акт, вправе отменить действие несоответствующего документа или изменить его соответствующим образом.

Эффективность федерального законодательства о налогах и сборах во многом зависит от степени его соблюдения. Согласно Указу Президента РФ «О Государственном совете Российской Федерации» от 1 сентября 2000 г. вопросы, касающиеся исполнения (соблюдения) федеральными органами государственной власти, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, их должностными лицами федеральных законов и подзаконных правовых актов, подлежат обсуждению Государственным советом РФ. В случае выработки решения о необходимости принятия федерального конституционного закона, федерального закона или внесения в них изменений, внесения поправок в проект федерального конституционного закона или федерального закона проект соответствующего акта вносится в Государственную Думу Федерального Собрания РФ в порядке законодательной инициативы Президента РФ. Государственный совет РФ и его президиум имеют право привлекать для осуществления отдельных работ ученых и специалистов, что, несомненно, повысит эффективность законотворческого процесса в налоговой сфере.

3.3. Нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления в системе источников налогового права

Правовой статус субъектов РФ наделяет их законодательные (представительные) и исполнительные органы власти (администрации, правительства и т.д.) правом *в пределах своей компетенции* принимать законы и иные нормативные правовые акты, устанавливающие нормы налогового права. Законодательство субъектов РФ о налогах и сборах состоит из законов и иных нормативных правовых актов, принятых по вопросам налогообложения.

На муниципальном уровне ***нормативные правовые акты о местных налогах и сборах*** принимаются представительными органами местного самоуправления, а в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, муниципальные исполнительные органы имеют право издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением.

В соответствии с п. 5 ст. 3 НК РФ законы субъектов РФ и нормативные правовые акты представительных органов местного самоуправления о налогах и сборах принимаются в целях установления, изменения или отмены соответственно региональных или муниципальных налогов. Однако субъекты РФ и органы местного самоуправления могут вводить только те налоги и сборы, перечень которых предусмотрен Налоговым кодексом РФ как федеральным законом. Данное правило следует из ч. 3 ст. 55 Конституции РФ, согласно которой права и свободы человека и гражданина могут быть ограничены только федеральным законом, а налог всегда является ограничением права частной собственности. Развивая положения Конституции РФ, ст. 12 НК РФ и п. 1 ст. 64 БК РФ прямо запрещают субъектам РФ и органам местного самоуправления вносить элементы новизны в налоговую систему России. Следовательно, относительно установления региональных и местных налогов и сборов региональное и муниципальное правотворчество носит усеченный (ограниченный) характер и распространяется только на сферу введения налогов, отнесенных Налоговым кодексом РФ к региональным или местным.

Правотворчество субъектов РФ и муниципальных образований в налоговой сфере носит характер предварительно санкционированного со стороны государства. Однако это не говорит о малозначимости региональных и муниципальных источников налогового права, поскольку у субъектов РФ и муниципальных образований есть собственная налоговая компетенция, относительно регулирования которой акты региональных и местных органов обладают высшей юридической силой. Поэтому финансово-правовые нормы, создаваемые субъектами РФ и органами местного самоуправления в пределах соответствующей компетенции, обладают свойством общеобязательности и гарантированности со стороны государства, т.е. свойствами правовых норм. Правовые акты, содержащие такие нормы и регулирующие вопросы налогообложения, в полной мере относятся к нормативно-правовым и включаются в общероссийскую правовую систему.

Региональное и муниципальное правотворчество по вопросам налогообложения осуществляется различными методами. Анализ

Конституции РФ, Налогового кодекса РФ и Федерального закона «Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации» 2003 г. позволяет сделать вывод, что в налоговой сфере государство санкционировало региональное и муниципальное правотворчество только относительно регулятивных норм. Охранительные нормы, содержащие меры государственного принуждения к нарушителям налогового законодательства, субъекты РФ и органы местного самоуправления создавать не вправе.

Во многих субъектах РФ и муниципальных образованиях принятие решений по вопросам налогообложения осуществляется по усложненной процедуре: как правило, рассмотрение проектов налоговых нормативно-правовых актов представительным органом возможно только при наличии заключения исполнительного органа или согласия главы региональной (местной) администрации. Так, согласно Уставу города Саратова решения городской думы относительно расходования городских финансовых и материальных ресурсов, изменения налогов, сборов, пошлин и иных платежей либо изменения структуры финансовой компетенции исполнительных органов местного самоуправления вступают в силу при наличии согласия мэра города (ст. 19). Однако сказанное не означает подчиненности в сфере финансовых отношений представительного органа местного самоуправления исполнительному. Напротив, решения выборных представительных органов местного самоуправления имеют наибольшую юридическую силу, обусловленную финансовой компетенцией и выборным (представительным) характером принимающего их органа.

Таким образом, нормативные правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований в качестве источников налогового права имеют следующие *характерные признаки*:

- обязательное соответствие Налоговому кодексу РФ;
- пространственная ограниченность их юридической силы (действуют только в границах соответствующего субъекта РФ или муниципального образования);
- обязательность для исполнения всеми гражданами, предприятиями, учреждениями, расположенными в границах соответствующего субъекта РФ или муниципального образования;
- необходимость регистрации со стороны федеральных органов государственной власти (Министерства юстиции РФ);
- возможность со стороны субъектов налогового права обжалования в судебном порядке или опротестования в порядке прокурорского надзора.

Налоговые правоотношения

4

4.1. Понятие, признаки и структура налоговых правоотношений

Согласно ст. 2 НК РФ законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов в Российской Федерации, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Взимание налогов является одной из основ жизнедеятельности государства. В современных условиях развитие России как государства с рыночной формой экономики органически связано с налоговой деятельностью и ее правовым механизмом.

Обязательный характер налога и его принудительное изъятие в доход бюджетной системы обусловлены необходимостью публичной деятельности государства в целях управления обществом, обеспечения безопасности, охраны материальных благ и удовлетворения элементарных потребностей социальной жизни.

Современное налоговое право Российской Федерации активно воздействует на общественную жизнь, происходит постоянная смена правовых режимов налогообложения физических лиц и организаций. После введения в действие НК РФ налоговое регулирование пополнилось многими новыми механизмами, методами, стало охватывать большее количество общественных отношений.

Налоговое право в целом призвано стабилизировать конфликт частных и публичных интересов в финансовой сфере. В качестве универсального инструмента управления налогообложением право способно не только реагировать на соответствующие изменения, упорядочивая их, но и обеспечить развитие общественных отношений в нужном для общества направлении. Умелое использование налоговых норм, из которых состоит на-

логовое право, придает финансовой деятельности государства наибольшую эффективность.

Вместе с тем налоговые нормы сами по себе не являются защитой от негативных процессов в сфере фискальных интересов государства, поскольку должны применяться комплексно и в строго определенном порядке. Законодатель, формируя, а правоприменитель — реализуя право, обязаны учитывать адекватность выбранных налоговых норм поставленным целям, поскольку эффективность регулирования определяется не только разовыми результатами, но и регулярностью, устойчивостью.

Налоговое право — официальный (государственный) регулятор общественных отношений, складывающихся в сфере налогообложения. Устанавливая юридические предписания (налогово-правовые нормы), оно тем самым придает налогообложению правовую форму, в результате чего возникают особые, урегулированные правом общественные отношения — налоговые правоотношения. Через подобное нормативное воздействие государство придает процессу изъятия части частной собственности легитимный характер, переводит его под свою юрисдикцию и защиту.

Налоговые правоотношения — это *общественные отношения, урегулированные нормами налогового права, носящие властно-имущественный характер и выражающие публичные интересы.*

Будучи урегулированными нормами права, налоговые отношения систематизируются, приобретают устойчивость и начинают развиваться в векторе, заданном государством. Опосредуя процесс налогообложения нормами права, государство получает возможность контролировать финансово-хозяйственную деятельность частных собственников и при необходимости управлять ею. Под воздействием правовых норм участники налоговых правоотношений наделяются правосубъектностью, юридическими правами и обязанностями в налоговой сфере.

В целях достижения баланса между публичными и частными финансовыми интересами в сфере налогообложения государство максимально реализует все правовые регуляторы. В налоговом законодательстве содержатся *регулирующие, запрещающие, обязывающие, поощрительные нормы*, посредством которых налоговое право очерчивает необходимые, общественно значимые или полезные варианты поведения налогоплательщиков и государства, ограничивает в должной мере частные финансовые интересы и одновременно не позволяет публичному фискальному интересу преобладать в предпринимательской деятельности. Нормы нало-

гового законодательства устанавливают и меры юридической ответственности за противоправное поведение субъектов.

Таким образом, налоговые правоотношения — это центральное звено механизма налогово-правового регулирования, основной канал реализации налогового права.

Важно обратить внимание, что налоговые отношения сами по себе в обществе не складываются, они не возникают в качестве фактических. Напротив, отчисление части своего дохода в пользу государства противоречит природе предпринимательской деятельности и не свойственно человеческой природе. Однако без этих отчислений государство не сможет функционировать. Поэтому изъятие части дохода с частной собственности возможно только через правовые предписания, обеспеченные государственным принуждением. С этих позиций правовое регулирование налогообложения является *социально необходимым*. Налоговые правоотношения возникают только как правовые и в другом качестве существовать не могут.

Налоговые правоотношения наряду с уголовными, процессуальными, административными представляют собой классический пример общественных отношений, вызванных к жизни нормой права. Вместе с тем норма налогового права сама по себе, «в одиночку», не может вызвать к жизни налоговое правоотношение. Наряду с ней предпосылками возникновения налоговых правоотношений являются юридические факты и налоговая правосубъектность.

Как мы уже знаем, налог по своей сущности — экономическая категория, основанная на имущественных и стоимостных отношениях. Устанавливая налоговые правоотношения, государство не может правовыми средствами субъективно изменять изначальную природу этих отношений. В противном случае налоговое право разрушило бы сложившиеся экономические связи в обществе. Посредством создания налогово-правовых норм и их реализации в налоговых правоотношениях государство может лишь направлять экономическую деятельность в желаемое для себя русло, поощрять определенные финансовые процессы либо, напротив, сдерживать отдельные имущественные отношения, противостоять неблагоприятному для себя поведению частных субъектов в финансовой сфере. Одновременно не будем забывать, что государство крайне заинтересовано в правовом регулировании налоговых отношений.

После правового оформления налоговые отношения не утрачивают своего экономического (имущественного) содержания. Налоговое право придает юридическую оболочку процессам формирования собственности частных субъектов в целях последующего отслеживания правильности налоговых отчислений в бюджет. Пределы правового воздействия на налоговую сферу могут меняться в зависимости от конкретных экономических, политических и исторических условий развития государства.

Следовательно, налоговые правоотношения возникают не в силу того, что законодатель изобрел норму налогового права, а потому, что отношения по изъятию части частной собственности в доход государства не могут существовать ни в какой иной форме. Формирование бюджета государства за счет налоговых отчислений обусловлено рядом экономических и социальных причин, проверено историческим опытом всех развитых цивилизаций. В финансовой сфере государство старается в должной мере сочетать публичные и частные интересы, выражая их баланс в нормах налогового права и в конечном счете реализуя в налоговых правоотношениях.

Налоговые правоотношения являются разновидностью финансовых правоотношений, поэтому им присущи все признаки последних, но они имеют и характерные черты.

Налоговым правоотношениям свойственны следующие *общеправовые признаки*.

1. *Формальная определенность.* Налоговые правоотношения регулируют четко определенные связи, возникающие между определенными субъектами. Они возникают, прекращаются или изменяются только на основе правовых норм, которые непосредственно моделируют налоговые правоотношения и реализуются через них. Именно правоотношения придают движение налоговым нормам, реализуют их цели и задачи, выражают регулятивный и охранительный потенциалы, показывают степень эффективности правового воздействия на сферу налогообложения. В налоговом праве норма и правоотношение находятся в причинно-следственной связи, которую можно представить в виде цепочки «налоговая норма — налоговое правоотношение».

2. *Связь участников налоговых правоотношений юридическими правами и обязанностями.* В рамках налогового правоотношения праву одной стороны соответствует обязанность другой, и наоборот. Участники налоговых правоотношений выступают по отношению друг к другу как управомоченные и правообязанные

лица, интересы одного могут быть реализованы лишь через деяния другого. Например, п. 1 ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщику право получать от налоговых органов бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, о налоговом законодательстве и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговой отчетности и разъяснения о порядке их заполнения. Названному праву корреспондирует установленная абз. 4 п. 2 ст. 32 НК РФ обязанность налоговых органов бесплатно предоставлять такую информацию и документы налогоплательщику.

Правовое отношение (и налоговое в том числе) может быть установлено только между самостоятельными и равными (с точки зрения закона) сторонами. Применительно к налоговому праву такое равенство не следует понимать в абсолютном смысле слова, как, например, равенство сторон договора в гражданском праве. Здесь нет равенства и в смысле «выравнивания» по каким-либо критериям, как, например, финансовое выравнивание субъектов РФ в бюджетном праве. В налоговых правоотношениях равенство сторон означает наличие у каждого участника прав и обязанностей, а не прав у одной и обязанностей у другой. Так, ст. 21 НК РФ устанавливает права налогоплательщиков, а ст. 23 — их обязанности; ст. 24 — права и обязанности налоговых агентов; ст. 31 — права налоговых органов, а ст. 32 — их обязанности.

Равенство и самостоятельность участников налоговых правоотношений означает также наличие у каждой из сторон реальной возможности вернуть другую в русло законно установленного поведения, если последняя выходит из него и нарушает тем самым законные права другой. В отношении налогоплательщиков со стороны государства применяются меры ответственности за нарушения налогового законодательства (главы 16 и 18 НК РФ); в свою очередь, налогоплательщик имеет право на обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц (глава 19 НК РФ).

Наличие законодательно установленных прав и обязанностей участников налоговых правоотношений дает основания каждой стороне рассматривать себя в качестве равной другой. Вместе с тем, учитывая публичную природу и властный характер налогового права, следует отметить, что каждая из сторон налогового

правоотношения видит в другой средство для достижения желаемой цели. Каждая сторона вправе рассчитывать на определенное, ожидаемое поведение другой стороны. В свою очередь, последняя также ожидает, что первая точно выполнит лежащие на ней юридические обязанности, т.е. будет вести себя надлежащим образом. Например, устанавливая в ежегодно принимаемых федеральных законах о федеральном бюджете нормы о налоговых доходах, государство рассчитывает на добросовестное выполнение налогоплательщиками своих фискальных обязанностей и ожидает своевременного и в полном объеме поступления запланированных доходов. Налогоплательщик же, выполняя налоговую обязанность перед государством, вправе рассчитывать на соблюдение его прав при налогообложении, стабильность налоговых ставок, поощрение его правомерного поведения и т.д.

3. *Волевой характер налоговых правоотношений.* Это проявляется в двух аспектах. Во-первых, налоговые правоотношения возникают только на основе нормы налогового права, которая устанавливается по воле государства; во-вторых, налоговое правоотношение возникает и реализуется не автоматически, а только при наличии к тому воли хотя бы одной из его сторон. Например, на основании абз. 3 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном налоговым законодательством. Вместе с тем п. 2 ст. 56 НК РФ предоставляет налогоплательщику в отдельных случаях право отказаться от использования льгот или приостановить их использование. Таким образом, при наличии норм права, разрешающих льготное налогообложение, правоотношение по использованию налоговых льгот может возникнуть и быть реализовано только при наличии к тому воли налогоплательщика и совершении им активных действий (исключении имущества из налогооблагаемой базы, ведении отдельного учета операций по производству и реализации подакцизных товаров и т.д.).

Наличие налоговой нормы еще не означает, что на ее основе обязательно возникнет налоговое правоотношение. Без заинтересованности в ее реализации и без осуществления действий со стороны хотя бы одного из субъектов налоговое правоотношение не возникнет и тем более не будет развиваться. Только в процессе взаимодействия участники налоговых правоотношений смогут реализовать предоставленные им права и выполнить возложенные на них обязанности.

Качество юридического взаимодействия сторон, а также полнота достигнутого ими в результате такого взаимодействия результата оказывают прямое влияние на эффективность налогового правоотношения.

4. ***Индивидуализация субъектов.*** Налоговые правоотношения отличаются определенностью прав и обязанностей субъектов, координацией их взаимного поведения. Участники налоговых правоотношений всегда известны. Учитывая властный характер налоговых отношений, одной стороной всегда будет выступать государство — самостоятельно или в лице компетентного органа. При постановке на налоговый учет каждый налогоплательщик получает индивидуальный номер, прикрепляется к определенной налоговой инспекции. В результате налоговые правоотношения являются не абстрактной связью, а упорядоченным правовыми нормами взаимодействием известных лиц.

Степень конкретизации налоговых правоотношений может быть различной.

Минимально конкретизированы налоговые правоотношения, возникающие непосредственно из законодательства. Например, согласно ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы; согласно ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам. В подобных случаях адресаты юридической нормы индивидуально не определены, они имеют общие и одинаковые права и несут равные обязанности независимо от каких-либо условий. Конкретизация подобных налоговых правоотношений будет осуществляться по мере появления объектов, подлежащих налогообложению или декларированию, субъектов, осуществивших расходы, не соответствующие их доходам, и т.д.

Средняя степень конкретизации присуща налоговым правоотношениям, в которых индивидуализирован не только субъект, но и объект правоотношения. Так, организации обязаны уплачивать налог на прибыль по ставке 24%, физические лица — налог на доходы по ставке 13%, налоговые органы обязаны осуществлять возврат излишне уплаченных налогов и т.д.

Максимальная степень конкретизации присуща тем налоговым правоотношениям, в которых точно известно, какие именно действия должно совершить обязанное лицо в интересах управомоченного. Здесь индивидуально определены объект, субъекты и содержание их прав и обязанностей. Например, в правоотноше-

нии по производству камеральной налоговой проверки известны субъекты — налоговый орган определенного территориального уровня и индивидуально-определенный налогоплательщик, объект — налоговые декларации за отчетный период, а также права и обязанности сторон, установленные ст. 88 НК РФ.

5. *Охрана налоговых правоотношений государством.* Каждая налоговая норма и, как следствие, возникающее на ее основе налоговое правоотношение имеют санкции за нарушение установленного порядка поведения. В идеальном варианте реализация налоговых правоотношений должна иметь место без применения мер государственного принуждения. В случае же нарушения налогового законодательства возникает ответная реакция государственного охранительного механизма: НК РФ установлена ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах (главы 16 и 18), другие федеральные законы устанавливают меры ответственности за неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков, за неправомерные действия или бездействие должностных лиц и иных работников органов внутренних дел, допущенные ими при реализации налоговых полномочий.

Государственная защита налоговых правоотношений показывает заинтересованность властного субъекта в наличии и поддержании установленного порядка в налоговой сфере. Даже деликтные налоговые правоотношения (возникающие из совершения налогового правонарушения) охраняются государством. Это не свидетельствует о том, что государство заинтересовано в совершении налоговых правонарушений. Публичный интерес при обнаружении таких деликтов заключается в обеспечении законности и сохранении правопорядка в процессе привлечения виновных к ответственности. Поэтому при производстве дела о налоговом правонарушении государство устанавливает и гарантирует соблюдение необходимых процедурных и процессуальных действий, направленных на пресечение, выявление правонарушения, компенсацию государству причиненного имущественного вреда и убытков, наказание виновного с одновременным соблюдением прав человека (ст. 100—105 НК РФ).

Поскольку сфера возникновения всех налоговых правоотношений — финансовая деятельность государства по аккумулированию публичных доходов, то специфика этой области общественной жизни обусловливает следующие *характерные черты налоговых правоотношений.*

1. ***Возникновение и функционирование в процессе налоговой деятельности государства.*** Это деятельности по образованию за счет налоговых поступлений государственных и муниципальных фондов денежных средств в публичных целях.

2. ***Имущественный характер.*** Налоговые правоотношения являются разновидностью финансовых отношений, в основе которых лежат имущественные и связанные с ними неимущественные отношения, носящие публичный характер. Правовое регулирование налогообложения не может обойтись и без установления процедурно-процессуальных норм, на основе которых возникают и функционируют процессуальные (организационные) правоотношения. Но эти правоотношения производны от материальных налоговых правоотношений, они обеспечивают движение денежных средств от налогоплательщиков в казну государства и создают охранительный механизм в налоговой сфере.

3. ***Направленность на образование государственных и муниципальных фондов денежных средств.***

4. ***Участие в налоговых правоотношениях государства или муниципальных образований.*** Обязательным участником и воздействующим субъектом является государство или муниципальное образование непосредственно или в лице компетентных органов. Налоговые правоотношения возникают только на основе правовых норм, установленных или санкционированных государством или (в пределах компетенции) муниципальным образованием. В этих же правоотношениях государство или муниципальное образование будут обязательным участником, которому принадлежит право-требование об уплате налогов. Таким образом, особенность налоговых правоотношений состоит не только в том, что в них участвует (в качестве стороны) государство или действующий от его имени уполномоченный орган, но и в том, что оно проявляет присущие ему властные функции в данном правоотношении.

5. ***Наличие третьей стороны при исполнении налоговой обязанности.*** Согласно ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налогов, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Тем самым Налоговый кодекс РФ допускает возможность участия в налоговых правоотношениях лиц, не являющихся налогоплательщиками, но обязанных исчислить налог, удержать его из дохода налогоплательщика и перечислить в соответствующий бюджет. Такие

лица согласно ст. 24 НК РФ называются налоговыми агентами, и их наличие в качестве участников налоговых правоотношений обусловливает особенность последних.

Вышеперечисленные признаки не являются исчерпывающими, но позволяют отграничить налоговые правоотношения от иных общественных отношений, более четко определить их место и роль в финансовой деятельности государства и правовой системе общества.

Существуют разнообразные типы (виды, подвиды) налоговых правоотношений (по установлению и введению налогов, контрольные, обеспечительные, по применению налоговых льгот и т.д.), каждый из которых обладает не только общими, но и специфическими признаками, элементами структуры, содержания, формы, составом участников и т.д.

Налоговое правоотношение имеет свою структуру (состав), т.е. *совокупность составляющих его взаимосвязанных элементов*: субъект, объект, субъективное право и юридическую обязанность. Все элементы структуры налогового правоотношения направлены на достижение целей налоговой деятельности государства — своевременное и полное поступление обязательных платежей в казну при одновременном соблюдении прав налогоплательщиков. Вместе с тем каждый элемент выполняет и самостоятельные, только ему присущие функции, обусловленные спецификой конкретного налогового правоотношения, в рамках которого этот элемент функционирует. В налоговом правоотношении все элементы тесно взаимосвязаны, и только в совокупности они способны вызывать к жизни и обеспечивать функционирование налоговых правоотношений. Наличие такого состава позволяет налоговому правоотношению выполнить все функции, возложенные на него в механизме налогово-правового регулирования.

Налоговое правоотношение, как отмечалось, выступает способом реализации нормы налогового права и в этом качестве выполняет *следующие функции*:

- детализирует круг лиц, на которых распространяет свое действие норма налогового права, что придает налоговому правоотношению индивидуальную определенность;
- переводит налоговые права и обязанности в плоскость налогово-правового статуса конкретных субъектов; особенностью налоговых правоотношений здесь может выступать необходимость или возможность изменения состава нало-

гового правоотношения с учетом определенных условий его осуществления (например, особенности имеют правоотношения с участием налоговых агентов, правоотношения по ведению налогового учета бюджетными учреждениями);

- налоговое правоотношение создает конкретные ситуации для реализации мер государственного принуждения и реализации налогово-правовых санкций в случаях нарушения налогового законодательства.

Содержанием налогового правоотношения выступают права и обязанности его участников. Содержание налогового правоотношения формируется в результате действия юридических норм, волеизъявления его участников, а также в соответствии с решениями правоприменительных органов. Большинство налоговых правоотношений возникает *на основании действия норм налогового права*. Например, установление Налоговым кодексом РФ различных видов налогов и введение их в действие обязывают субъектов, имеющих в собственности налогооблагаемые объекты или совершающих налогооблагаемые действия, перечислять часть своих доходов в казну государства. Отдельные налоговые правоотношения возникают *в результате проявления воли одной из сторон*: инициатива со стороны налоговых органов по проведению дополнительной налоговой проверки; подача налогоплательщиком заявления о возврате излишне уплаченной суммы налога и др. Также налоговые правоотношения могут возникать *на основании решений правоприменительных органов*: так возникают охранительные правоотношения по привлечению виновного налогоплательщика к ответственности, правоотношения по приостановке операций по счетам налогоплательщика в кредитной организации и т.д.

Для возникновения и развития налогового правоотношения одновременное наличие всех перечисленных оснований не обязательно.

Наряду с отмеченными на процессы возникновения и функционирования налоговых отношений влияют также качество толкования и разъяснения действующих законов, способы конкретизации положений налогового законодательства в юридических актах последующего уровня, мера доступности налогоплательщику юридической информации, уровень правовой культуры в обществе.

Тем не менее в рамках как законотворческого, так и правоприменительного процесса в налоговой сфере имеет место ряд недостатков: у законодателя отсутствуют четкие, реальные стратегические ориентиры, в тексте Налогового кодекса РФ не обозначены цели правового регулирования, не всегда верно выбирается форма правового закрепления элементов налогов или сборов и т.д. Устранение названных недостатков напрямую связано с необходимостью выявления закономерностей нормативного закрепления налоговых отношений, правильной системной организацией правовых средств, объединением их в логические комплексы (налоговые режимы), адекватным воздействием на поведение субъектов, оптимизацией сочетания элементов положительного и отрицательного правосознания.

В условиях изменений, коснувшихся практически всех сторон налоговой деятельности государства, требуется создание максимально эффективных правовых механизмов управления этими процессами. Налоговое регулирование испытывает на себе влияние не только юридических, но и социальных, экономических и политических факторов, вследствие чего принимаемые налоговые нормы порождают не только позитивные, но и негативные последствия.

4.2. Виды налоговых правоотношений

Налоговые правоотношения классифицируются по различным основаниям.

1. *В зависимости от служебной роли налоговых правоотношений в механизме налогово-правового регулирования* все они подразделяются на материальные и процессуальные.

Материально налоговые правоотношения связаны с реализацией в практике финансовой деятельности материальных (имущественных) нормативно-правовых предписаний и выражают налогово-правовой статус субъектов налогового права. Например, материальными следует считать правоотношения по исчислению налоговых ставок (ст. 346^{31} НК РФ). В материальных правоотношениях субъективные права и обязанности направлены на получение конкретных имущественных благ (для государства — аккумулирование доходной части бюджетов; для налогоплательщика — формирование оптимальной налоговой базы, использование налоговых льгот и т.д.).

Процессуальные налоговые правоотношения производны от материальных, возникают на основе процессуальных предписаний, предусматривают процессуальные права и обязанности субъектов налогового права, определенные процедуры проведения налогового контроля, разрешения налогово-правовых конфликтов, дел о налоговых правонарушениях и т.д. Поскольку одной из важных задач налогового права является обеспечение баланса частных и публичных интересов при правовом регулировании взимания налогов, то особое значение приобретает регламентация процессуальных прав и обязанностей участников налоговых правоотношений, специфика производства налогового контроля, выявления и пресечения налоговых правонарушений, защиты нарушенных прав налогоплательщиков, восстановления фискальных прав государства и т.д. Именно с помощью налоговых процессуальных норм деятельность субъектов публичной власти переходит в упорядоченный процесс принятия решений и их исполнения.

Процессуальные налоговые правоотношения *закрепляют* следующее: действия, которые могут совершать субъекты налогового права, и их последовательность подведомственность дел о налоговых правонарушениях; порядок осуществления налогового контроля; подведомственность производства отдельных контрольно-проверочных действий; порядок фиксации налоговозначимой информации; сроки совершения действий; виды и источники доказательств по делу о налоговом правонарушении; гарантии соблюдения налогово-правовых норм, законности и обоснованности принимаемых актов в сфере налогообложения, в том числе процессуальные и иные санкции за нарушение соответствующих правил; порядок восстановления нарушенных прав субъектов налогового права и т.д.

2. *В зависимости от выполняемых функций* налоговые правоотношения подразделяются на регулятивные и охранительные.

Регулятивные налоговые правоотношения характеризуются следующими особенностями:

- возникают на основе регулятивных норм права;
- обеспечивают функционирование правомерного поведения субъектов;
- носят позитивный характер: во-первых, в них устанавливаются позитивные налоговые права и обязанности субъектов; во-вторых, в рамках правоотношений осуществля-

ются позитивные функции налогового права (регулятивная и экономическая);

- служат средством упорядочения, закрепления и развития общественных отношений имущественного характера, связанных с формированием казны государства.

Примерами регулятивных налоговых правоотношений являются отношения по установлению и введению налогов, их исчислению и уплате, получению инвестиционного налогового кредита, предоставлению информации налогоплательщику, соблюдению налоговой тайны и др., т.е. все те правоотношения, в которых субъекты налогового права ведут себя правомерно.

Регулятивные налоговые правоотношения могут быть подразделены на абсолютные и относительные.

Абсолютные налоговые правоотношения индивидуализированы только по одной стороне — той, у которой есть правотребование. Остальные субъекты обязаны не нарушать ее право и исполнять возложенные обязанности. В абсолютных налоговых правоотношениях таким управомоченным лицом является государство или муниципальное образование. В правоотношениях такого рода управомоченному лицу в качестве обязанной стороны противостоит всякий и каждый субъект. Характерными примерами абсолютных налоговых правоотношений являются конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, право представительного (законодательного) органа на введение на соответствующей территории региональных или местных налогов; право налоговых органов выявлять и пресекать налоговые правонарушения. Несмотря на то что отмеченная конституционная обязанность является основой для создания всех последующих налогово-правовых норм, на ее основе конструируются остальные налоговые правоотношения, следует заметить, что абсолютные правоотношения не часто складываются в налоговом праве.

Наиболее характерны для налогового права *относительные* правоотношения. Такие правовые связи двусторонне индивидуализированы, в них уполномоченному лицу противостоит конкретно-определенный субъект с известным набором юридических обязанностей. Обычно в таких правоотношениях управомоченное лицо имеет право-требование, которому корреспондирует обязанность индивидуально-определенного субъекта. К относительным налоговым правоотношениям относятся отношения по поста-

новке на налоговый учет, уплате в бюджет или государственный внебюджетный фонд конкретно-определенных видов налогов, возврату из бюджета излишне уплаченного налога, предоставлению отсрочки по уплате налога, обеспечению исполнения налоговой обязанности, осуществлению налоговой проверки и т.д.

Помимо отмеченного регулятивные налоговые правоотношения подразделяются на активные и пассивные.

Правоотношения *активного типа* выражают движение, динамику налогового права. Они складываются на основе обязывающих налогово-правовых норм и характеризуются тем, что активный центр налогового правоотношения находится в юридической обязанности. Налоговые правоотношения *пассивного типа* выражают статическое состояние налогового права. Они складываются на основе управомочивающих и запрещающих норм и характеризуются тем, что их активный центр находится в субъективном праве.

Охранительные налоговые правоотношения направлены на реализацию разнообразных средств и способов государственной защиты и принуждения в налоговом праве. В рамках таких правоотношений применяются меры правовой защиты, предупреждения совершения налоговых правонарушений, ответственности за несоблюдение налогового законодательства и т.д.

Охранительные налоговые правоотношения характеризуются следующими особенностями:

- возникают на основе охранительных норм налогового права (например, главы 11, 16, 18 НК РФ);
- возникают на основе как налоговых правонарушений, так и определенного рода событий и правомерных актов (например, на основе решения налогового органа о приостановлении операций по счету налогоплательщика в банке);
- в их рамках реализуются меры налогово-правовой ответственности, предупреждения и пресечения совершения налоговых правонарушений, восстановления нарушенных фискальных прав государства, иные меры правовой защиты и превенции;
- в них устанавливаются юридические обязанности субъектов налогового права, реализация которых требует претерпевания налагаемых на субъектов мер правовой защиты и налогово-правовой ответственности (обязанность не пользоваться арестованным имуществом, исчислить сумму нало-

га с учетом процентов по налоговому кредиту, погасить налоговую недоимку, выплатить сумму штрафа и начисленные пени и т.д.);
- возникают на основе нормы налогового права или правоприменительного акта и, как правило, по инициативе властной стороны — государства;
- в их рамках осуществляется охранительная функция налогового права во всех ее разновидностях — карательной, компенсационной, правовосстановительной и т.д.

Важное значение имеет классификация по юридическим основаниям, которые лежат в основе возникновения, изменения или прекращения налоговых правоотношений. Здесь можно выделить правоотношения, складывающиеся и функционирующие на базе норм и принципов налогового права, правоприменительных актов, индивидуальных налогово-правовых актов и т.д.

Помимо рассмотренных видов налоговые правоотношения в зависимости от оснований классификации могут быть подразделены:
- по структуре их юридического содержания — на *простые* и *сложные*;
- по своему объекту — на *имущественные* и *неимущественные*;
- по юридическому характеру взаимоотношений участников — на *вертикальные* и *горизонтальные*;
- по форме проявления — на *двусторонние* и *многосторонние*;
- в зависимости от принадлежности к какому-либо налогово-правовому институту — на отношения по поводу *установления, введения, исчисления, уплаты налогов; налогово-учетные* отношения; *налогово-контрольные* отношения; отношения *по правовому регулированию конкретного налога* и т.д.

4.3. Объекты налоговых правоотношений

Объектом налоговых правоотношений является *все то, по поводу чего между субъектами налоговых отношений формируется определенная правовая связь.* Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый с учетом положений ст. 38 части первой Налогового кодекса РФ и в соответствии с частью второй. Согласно названной норме объектами налогообложения могут являться операции по реализации товаров (ра-

бот, услуг), имущество, прибыль, доход, стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг) либо иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение налоговой обязанности.

Закрепленный ст. 38 НК РФ перечень объектов налогообложения не является исчерпывающим, поскольку в каждом определенном налоговом правоотношении объект детализируется на основании положений соответствующих глав части второй Налогового кодекса РФ. Таким образом, положения ст. 38 НК РФ являются *общими*, а нормы части второй, устанавливающие объект налогообложения по каждому отдельному налогу, — *специальными*.

В качестве основания налоговых правоотношений может выступать практически любой объект, *имеющий денежную* (*стоимостную*) *оценку, обозначенный* (*выраженный*) *в каких-либо единицах измерения и закрепленный нормой налогового законодательства*.

Статья 3 НК РФ устанавливает, что каждый налог должен иметь *самостоятельный объект налогообложения*. Необходимость правового закрепления объекта налогообложения подчеркивает п. 1 ст. 53 НК РФ, согласно которому налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Следовательно, обязанность исчислить налоговую базу возникает лишь в случае, если объект налогообложения прямо указан в качестве такового в налоговом законодательстве применительно к конкретному налогу.

Наличие объекта налогообложения является предпосылкой и необходимым условием возникновения налогового правоотношения. Обязанность по уплате налога может возникнуть только при наличии объекта, подлежащего налогообложению. Следует различать ситуации, в которых налоговая обязанность не возникает ввиду отсутствия объекта налогообложения, и ситуации, когда налоговая обязанность не возникает ввиду предоставления налогоплательщику налоговых льгот. Например, неполучение прибыли предприятием в отчетном налоговом периоде не влечет правоотношений по уплате этим субъектом налога на прибыль; наследование пережившим супругом имущества после смерти другого супруга не порождает налоговых последствий.

Поскольку налоговые правоотношения могут быть не только материальными, но и процессуальными, то объектом налоговых

правоотношений может выступать поведение участников данного правоотношения, урегулированное в целях реализации фискальной функции государства.

4.4. Юридические факты в налоговом праве

Юридические факты в налоговом праве — это *определенные обстоятельства реальной жизни* (*условия, ситуации, состояния, поступки*), *с которыми юридические предписания* (*нормы и принципы налогового права, индивидуально-правовые акты*) *связывают возникновение, прекращение или изменение налоговых правоотношений.*

С наличием тех или иных фактов связано не только участие субъекта налогового права в налоговых правоотношениях, но и само приобретение или возникновение правосубъектности. Например, с момента государственной регистрации юридического лица возникает обязанность поставить его на налоговый учет, тем самым юридическое лицо приобретает налоговую правосубъектность; начисление и выплата предприятием каких-либо денежных доходов своим работникам порождают обязанность исчислить, удержать с этого дохода необходимые налоги и перечислить их в соответствующие бюджеты и государственные внебюджетные фонды, т.е. при наличии указанных юридических фактов предприятие приобретает статус налогового агента. Поэтому в налоговом праве юридические факты служат основанием не только возникновения, изменения или прекращения налогового правоотношения. Однако будет справедливым отметить, что все же динамика налоговых правоотношений является главным и наиболее распространенным следствием юридических фактов.

Поскольку большинство налоговых правоотношений возникает на основе правовых норм, то такие факты становятся юридическими в силу признания их в этом качестве государством. Фискальная деятельность государства и финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщиков представляют собой непрерывную цепь разнообразных фактов, явлений, событий, действий, случаев, но не все из них имеют юридическое значение, а только такие, которые затрагивают наиболее существенные финансовые интересы государства и частных лиц, входят в сферу налогово-правового регулирования и могут повлечь за собой известные юридические последствия.

В налоговом праве признание юридически значимого характера тех или иных обстоятельств полностью зависит от властной стороны налоговых правоотношений — государства. Так, согласно ст. 44 НК РФ обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных Налоговым кодексом РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах, а обязанность по уплате конкретного налога или сбора возлагается на налогоплательщика и плательщика сбора с момента установленных законодательством обстоятельств, предусматривающих уплату данного налога (сбора).

Жизненные обстоятельства, с наличием которых связано возникновение налоговых правоотношений, могут существовать и «до права», т.е. быть объектами или обстоятельствами реального мира, но только налоговые нормы придают им статус юридических в целях регулирования и упорядочения общественных процессов в финансовой сфере. Юридические факты служат непосредственными поводами, основаниями для появления и функционирования налоговых правоотношений.

Конкретные жизненные обстоятельства, с которыми нормы права связывают возникновение, изменение, прекращение налоговых правоотношений, — юридические факты — описываются в гипотезе налогово-правовой нормы. Юридические факты приводят в действие диспозицию нормы налогового права, иные нормативно-правовые предписания, определяют границу возможного и должного поведения сторон в налоговых правоотношениях. В реальную налоговую деятельность юридические факты воплощаются путем их соблюдения, исполнения, применения, использования индивидуализированными субъектами налоговых правоотношений.

Юридические факты в налоговом праве имеют определенные признаки, обусловленные сферой своего проявления — фискальной деятельностью государства.

1. *Юридические факты несут в себе информацию о состоянии общественных отношений, входящих в предмет налогового права.* Помимо таких элементов правового механизма, как предмет и методы правового регулирования, юридические факты помогают отграничить налоговое право от иных подотраслей финансового права. Юридическими фактами выступают лишь такие обстоятельства, которые прямо или косвенно влияют на сферу налогообложения в государстве, затрагивают финансовые права субъектов налогового права.

2. *Юридические факты определенным образом объективированы, т.е. выражены вовне.* В налоговом праве, как в иных правовых образованиях, юридическими фактами не могут быть бессодержательные события и действия, абстрактные понятия, мысли и т.д. Вместе с тем налоговое законодательство при квалификации налоговых правонарушений учитывает их субъективную сторону, в частности такие элементы, как вина, мотив, интерес, цель. Но эти юридические факты сами по себе не порождают налоговые правоотношения, они оказывают на них влияние только в составе сложного юридического факта, будучи его элементами. Своеобразным исключением из числа объективированных юридических фактов в налоговом праве выступают презумпции и фикции, поскольку они могут быть закреплены в законодательстве с известной долей абстракции или выводятся из него посредством толкования.

3. *В налоговом праве юридические факты характеризуют наличие либо отсутствие определенных явлений реальной жизни.* В сфере налоговой деятельности юридическое значение могут иметь не только позитивные, но и негативные факты. Позитивные юридические факты — это реальные явления природы или общественной жизни, влияющие на динамику налоговых правоотношений. К ним можно отнести доход налогоплательщика, переход права собственности, реализацию товаров, использование объектов животного мира и другие факты и события, имеющие значение для налогообложения. Негативные юридические факты, напротив, отражают отсутствие чего-либо (объектов, действий, состояния и т.д.), что также влияет на движение налогового правоотношения. Юридическими фактами такого вида в налоговом праве могут выступать отсутствие налоговых льгот, непредставление налоговой декларации, отсутствие взаимозависимости между субъектами налогового права и т.д.

4. *Юридические факты нормативно определены.* В налоговом праве юридические факты имеют определенную степень нормативного закрепления. Большинство юридических фактов четко зафиксировано в налоговом законодательстве (Налоговый кодекс РФ, законодательство о налогах и сборах субъектов РФ). Вместе с тем в процессе индивидуального регулирования правоприменительными органами (Министерством финансов РФ, налоговыми органами, финансовыми органами субъектов РФ и муниципальных образований) может производиться конкретиза-

ция юридических фактов, необходимых для наделения правами или возложения обязанностей. Так, согласно п. 2 ст. 93 НК РФ отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

В приведенной норме законодательно установлен юридический факт, наличие которого влечет возникновение охранительного налогового правоотношения, — непредставление документов. Вместе с тем закон определяет, что сроки для их представления должны быть определены органом налогового контроля. Тем самым в процессе проведения налоговой проверки индивидуально-определенного налогоплательщика проверяющий налоговый орган (налоговый орган по месту учета этого налогоплательщика) конкретизирует такой юридический факт, как срок представления необходимых документов. Поэтому в реальной жизни охранительное налоговое правоотношение по привлечению налогоплательщика к ответственности за непредставление документов может возникнуть только по истечении этого срока.

5. *В налоговом праве юридические факты зафиксированы в установленной законодательством процедурно-процессуальной форме.* Налоговое право достаточно формализированно, поэтому подавляющее большинство юридических фактов имеет правовое значение лишь в том случае, если надлежащим образом оформлено и зафиксировано. Так, один из основных объектов налоговых правоотношений — налог — считается законно установленным только при соблюдении всех требований, предъявляемых к подобному процессу ст. 17 НК РФ. Напомним, что согласно названной норме 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 отдельных случаях юридические факты должны быть подтверждены (доказаны) на основе иных нормативных правовых актов. Например, согласно ст. 165 НК РФ для подтверждения права на получение возмещения при налогообложении налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 0% налогоплательщик обязан представить в налоговые органы определенный

перечень документов, зависящий от вида его деятельности. Сведения, содержащиеся в этих документах (контрактах, выписках из лицевого банковского счета, таможенных декларациях и т.д.), будут выступать юридическими фактами, на основании которых налоговый орган сможет принять решение о правомерности исчисления налогоплательщиком НДС по ставке 0%.

6. *Юридические факты влекут предусмотренные налоговым законодательством правовые последствия.* Такими последствиями выступают возникновение, изменение или прекращение налоговых правоотношений.

В налоговом праве юридические факты довольно разнообразны и классифицируются по различным основаниям.

По волевому признаку юридические факты во всех отраслях права, в том числе и в налоговом, делятся на события и действия.

События — это такие обстоятельства, которые объективно не зависят от воли и сознания людей. Например, по достижении 16-летнего возраста гражданин становится деликтоспособным, т.е. может нести ответственность за совершение налогового правонарушения; со смертью налогоплательщика прекращается его налоговая обязанность; истечение срока давности взыскания санкций прекращает право государства на привлечение налогоплательщика к ответственности. Стихийные бедствия также относятся к событиям, влекущим наступление налоговых правоотношений: на основании п. 1 ст. 111 НК РФ совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств является обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения. Болезнь налогоплательщика может послужить обстоятельством, смягчающим налоговую ответственность.

События относятся к природным явлениям и юридических критериев в себе не содержат, поэтому автоматически никаких обстоятельств не порождают, но служат причинами, предпосылками для возникновения налоговых правоотношений. Так, если налогоплательщик не смог вовремя представить в налоговый орган запрашиваемые документы в силу действия обстоятельств непреодолимой силы (землетрясение, наводнение и т.п.), то он не может быть привлечен к ответственности за данное правонарушение. Однако проявление таких обстоятельств должно быть установлено наличием общеизвестных фактов, публикаций в

средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания; после прекращения действия указанных обстоятельств налогоплательщик обязан выполнить возложенные на него обязанности.

Существенное значение в механизме налогово-правового регулирования имеет такая разновидность юридических фактов-событий, как *сроки*. Исполнение налоговой обязанности и остальные налоговозначимые деяния проистекают в пространстве и времени. Временная протяженность — важнейшая характеристика общественных отношений в налоговой сфере. Установление сроков совершения налоговых действий невозможно переоценить, поскольку каждых налог должен уплачиваться в строго установленные именно для этого вида платежа сроки, каждые налоговые процессуальные поступки должны совершаться в точно отведенные промежутки времени. До истечения срока давности необходимо выявлять налоговые правонарушения; до истечения сроков обращения в суд необходимо подать исковое заявление и т.д. В противном случае государство сможет потерять контроль за поступлением налогов в бюджеты, а субъекты будут лишены возможности защитить свои права.

Как юридические факты сроки могут выступать только в качестве элементов фактического состава. Срок сам по себе, вне связи с иными событиями и фактами в налоговой сфере, никакого содержания не несет: он значим только как срок чего-либо.

Общий порядок исчисления сроков, установленных законодательством о налогах и сборах, определен ст. 6^1 НК РФ. В налоговом праве характерной чертой сроков является определенность его начального и конечного моментов. Начало течения срока зависит от установленных в налоговом законодательстве фактов. Статья 6^1 НК РФ определяет, что течение срока, исчисляемого годами, месяцами, неделями или днями, начинается на следующий день после календарной даты или наступления события, которыми определено его начало. Так, согласно ст. 84 НК РФ налоговый орган обязан осуществить постановку на учет налогоплательщика в течение пяти дней со дня представления им всех необходимых документов и в тот же срок выдать налогоплательщику уведомление о постановке на учет в налоговом органе. В приведенном примере началом течения срока постановки на учет будет день, следующий за днем, в котором налогоплательщик представил в налоговый орган все необходимые документы.

По такому же принципу в налоговом законодательстве исчисляется срок давности привлечения к налоговой ответственности — согласно п. 1 ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекли три года.

Конец срока определяется истечением некоторого количества единиц времени. Например, п. 2 ст. 204 НК РФ установлено, что уплата акциза при совершении операций с нефтепродуктами производится не позднее 25-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Элементом срока является сознательно выбранный законодателем *масштаб времени*. В налоговом праве, как и в большинстве иных отраслей права, закреплены универсальные масштабы времени — год, квартал, месяц, неделя, день. Кроме точно определенных временных промежутков юридическими фактами в налоговом праве могут выступать и другие характеристики времени — сезонный характер работ, срок проведения налоговой проверки, срок уклонения от уплаты налогов, срок действия лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира и т.д. В соответствии со ст. 6^1 НК РФ срок может определяться также указанием на событие, которое неизбежно должно наступить. Например, датой получения внереализационных доходов признается дата подписания сторонами акта приема-передачи имущества (п. 4 ст. 271 НК РФ), датой окончания действия льгот для родителей по уплате подоходного налога — достижение их ребенком 18-летнего возраста, а если он является студентом дневной формы обучения — 24-летнего возраста (п. 4 ст. 218 НК РФ).

Функции фактов-сроков в налоговом праве чрезвычайно многообразны. Они выполняют предупредительную, пресекательную, стимулирующую функции, служат юридической гарантией защиты прав субъектов налогового права и надлежащего исполнения ими обязанностей, стабилизируют налогово-правовое регулирование.

Действия — это факты, зависящие от воли людей, совершаемые людьми и направленные на появление юридических последствий. В налоговом праве действия проявляются в двух аспектах — правомерном (установление налога, подача налоговой

декларации, постановка на налоговый учет и т.д.) и неправомерном (налоговые правонарушения). Правомерные действия соответствуют предписаниям налогово-правовых норм, в них выражается правомерное (с позиций законодателя) поведение субъектов налогового права. Правомерные действия — это волеизъявление субъекта налогового права, выражающееся в таких формах, как жалоба, заявление, договор и т.д. К числу правомерных действий, оказывающих влияние на динамику налоговых правоотношений, относятся и акты-документы различных государственных органов и должностных лиц — приказы Министерства финансов РФ, разъяснения Федеральной налоговой службы, решение налогового органа о взыскании налоговой недоимки, о предоставлении отсрочки по уплате налога и т.д.

В налоговом праве юридические факты в виде правомерных действий разнообразны и играют значимую роль в механизме налогово-правового регулирования. В целях эффективного регулирования налоговых отношений правомерные юридические факты-действия можно подразделить по различным основаниям:

- *по субъекту* — действия налогоплательщиков, налоговых органов, налоговых агентов и т.д.;
- *по юридической направленности* — действия-акты, действия-поступки;
- *по способу совершения* — лично либо через налогового агента или налогового представителя.

Неправомерные действия противоречат налогово-правовым предписаниям, причиняют вред фискальным правам государства. Подобными юридическими фактами выступают все виды налоговых правонарушений и иное поведение правообязанного субъекта, противоречащее нормативным предписаниям. В этой связи для налогового права наибольшее значение имеет подразделение юридических фактов в виде неправомерных действий по форме вины (умышленные и неосторожные).

Следует также иметь в виду, что к разновидности действия как юридического факта относится и ***бездействие***. Таких юридических фактов в налоговом праве достаточно много. Например, субъект налогового права вместо действий бездействует, не выполняет свои обязанности, причиняет бездействием вред и т.д. Как правило, бездействие приводит к нарушению финансовой дисциплины и поэтому становится юридическим фактом для возникновения охранительных налоговых правоотношений. Так,

в форме бездействия совершаются такие правонарушения, как неуплата налогов, непредставление налоговым органам документов, невыполнение банком поручения налогового органа о списании налоговой недоимки, отсутствие ведения бухгалтерского учета, неявка свидетеля в налоговые органы и т.д.

В налоговом праве к юридическим фактам также относятся ***правовые состояния*** — состояние гражданства, нахождение в должности, которая обязывает нести ответственность за состояние бухгалтерского учета на предприятии, состояние в браке или родстве, нахождение во взаимозависимости от иного лица (организации) и т.д.

По характеру последствий в налоговом праве следует различать *правообразующие, правопрекращающие и правоизменяющие факты*. Например, регистрация юридического лица порождает обязанность встать на налоговый учет, ликвидация этого лица — прекращает налоговые обязанности, а реорганизация — видоизменяет ранее возникшие налоговые правоотношения с его участием.

С точки зрения связи с соответствующими правовыми отношениями юридические факты подразделяются на *материальные* и *процессуальные*. К числу первых принадлежат фактические обстоятельства, являющиеся основаниями наступления материальных налоговых правоотношений. Вторые связаны с налоговым процессом, его движением и развитием. Так, материальным юридическим фактом будет получение предприятием прибыли, поскольку данное явление влечет возникновение налоговых правоотношений по исчислению и уплате налога на прибыль, процессуальным юридическим фактом — решение руководителя налогового органа о назначении налоговой проверки у индивидуально-определенного налогоплательщика. На основе вынесенного решения возникают налогово-контрольные правоотношения.

По признаку их документального закрепления юридические факты могут быть подразделены на *оформленные* и *неоформленные*. Как уже отмечалось, в налоговом праве подавляющее большинство юридических фактов существует в оформленном, документально зафиксированном виде. Иного, учитывая публичный характер налоговых правоотношений и их изначальную предопределенность государством, и не должно быть. Вместе с тем определенные фактические обстоятельства существуют в неоформленном виде. В налоговом праве к таким юридическим фактам прежде

всего следует отнести скрытые, т.е. латентные, налоговые правонарушения.

Большое значение в налоговом праве имеют такие юридические факты, как презумпции и фикции.

Кроме реальных жизненных обстоятельств налоговое право выделяет и те ситуации, которые имеют вероятностный характер, могут наступить с той или иной степенью вероятности. Эти вероятностные обстоятельства — ***презумпции*** — имеют юридическое значение для возникновения и движения многих налоговых правоотношений. Так, предположение законодателя о наличии дохода у индивидуального предпринимателя влечет установление обязанности уплачивать единый налог на вмененный доход. Само понятие «вмененный доход» является презумпцией, так как законодатель только предполагает о наличии (да и то в будущем!) у налогоплательщика какого-либо дохода и предписывает ему уплачивать налог не с фактически полученного, а только с предполагаемого дохода. Презумпция невиновности налогоплательщика влечет обязанность налоговых органов доказывать его вину в судебных органах. Презумпция правомерности актов налоговых органов порождает обязанность налогоплательщиков выполнять содержащиеся в них предписания.

Юридические ***факты-фикции*** — это те несуществующие положения, которые, однако, налоговым правом признаются существующими и имеющими юридическое значение. Одними из наиболее значимых по правовым последствиям являются фикции терминов «организация» и «юридическое лицо», используемых для целей налогообложения. Существующая в налоговом законодательстве фикция в виде приравнивания адвокатов к индивидуальным предпринимателям влечет возникновение у адвокатов всех налоговых обязанностей, присущих последним. Фикции как юридические факты часто порождают процессуальные налоговые правоотношения. Так, согласно п. 4 ст. 100 НК РФ если акт налоговой проверки направляется налоговым органом по почте заказным письмом, то датой вручения акта налогоплательщику считается шестой день начиная с даты его отправки. Еще одна, но далеко не последняя, фикция в налоговом праве — признание налогоплательщика не привлекавшимся к налоговой ответственности, если он в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции не совершил нового налогового правонарушения.

Все вышерассмотренные юридические факты способны сами по себе, «в одиночку», вызывать к жизни, изменять или прекращать налоговые правоотношения. Вместе с тем для функционирования многих налоговых правоотношений таких фактов бывает недостаточно, им требуется не одно, а несколько условий. Поэтому кроме обычных «односложных» юридических фактов на возникновение и развитие налоговых правоотношений большое влияние оказывают сложные, комплексные юридические факты — фактические составы.

Фактический состав представляет собой совокупность (систему) юридических фактов, необходимых для наступления налогово-правовых последствий. Например, для возникновения правоотношения по предоставлению налогового кредита необходимо:

1) наличие одного из оснований, указанных в ст. 64 НК РФ: причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного государственного заказа, угрозы банкротства в случае единовременной выплаты налога, тяжелое имущественное положение физического лица, сезонный характер производства и (или) реализации товаров, работ или услуг;

2) заявление налогоплательщика о предоставлении налогового кредита;

3) решение уполномоченного органа о предоставлении налогового кредита;

4) заключение договора между уполномоченным органом и налогоплательщиком о предоставлении кредита.

Обычно каждый из фактов, входящих в юридический состав, имеет относительно самостоятельное правовое значение и порождает промежуточные юридические последствия. Однако для возникновения, изменения или прекращения полноценного налогового правоотношения, достижения конечного результата требуется комплекс (система) всех юридических фактов.

Юридические факты в налоговом праве играют важную роль, отражающую взаимосвязь налогово-правовой нормы с событиями и фактами реальной жизни. Налоговое право не может, да и не должно регулировать все стороны финансовой деятельности налогоплательщиков. Правовое регулирование должно быть направлено на упорядочение только тех фискальных процессов, которые объективно необходимы для формирования доходной части бюджетов. В этой связи необходимо правильно выбирать

факты, могущие вызывать налоговозначимые последствия и в силу этого требующие юридического оформления. С помощью грамотно продуманного набора юридических фактов, своеобразной «шкалы ценностей» реальной жизни для налогового права, государство способно адекватно регулировать финансовые отношения, формировать государственную казну и не нарушать финансовые интересы частных лиц.

4.5. Специальные налогово-правовые режимы в регулировании налоговых отношений

Налоговый кодекс РФ широко использует понятие «правовой режим» в целях установления особого порядка правового регулирования налоговых отношений. В общей теории права ***правовой режим*** определен как *особый порядок правового регулирования, выражающийся в определенном сочетании юридических средств, создающий желаемое социальное состояние и конкретную степень благоприятности либо неблагоприятности для удовлетворения интересов субъектов права*[1].

В ст. 18 НК РФ раскрыто содержится содержание специального налогового режима, а также дается перечень специальных налоговых режимов. Там же установлено, что специальные налоговые режимы могут предусматривать особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанностей по уплате отдельных налогов и сборов, предусмотренных ст. 13—15 НК РФ.

Целесообразно использовать в данных налоговых отношениях термин «специальный налогово-правовой режим», а не «специальный налоговый режим». Это связано с тем, что специальный режим выражает взаимосвязь правовой формы и содержания налоговых отношений, что свидетельствует о большей точности и логичности использования именно термина «специальный налогово-правовой режим».

Специальный налогово-правовой режим — *это особый порядок правового регулирования налоговых отношений, выражающийся в определенном сочетании юридических средств и создающий опреде-*

[1] См.: *Малько А.В.* Стимулы и ограничения в праве. М., 2003. С. 207.

ленную степень благоприятности для удовлетворения интересов субъектов налогового права.

Специальные налогово-правовые режимы по отношению к общему налогово-правовому режиму имеют *отличия.*

Во-первых, конкретный специальный налогово-правовой режим затрагивает определенную, более узкую область налоговых отношений, что позволяет рассматривать его содержание в рамках общего режима регулирования налоговых отношений.

Во-вторых, установление специальных налогово-правовых режимов основывается на специальных налогово-правовых нормах, отличающихся от правовых норм, регулирующих общий режим налоговых отношений. При этом приоритетом в отношениях между общими и специальными налогово-правовыми нормами обладают специальные нормы налогового права.

В соответствии с п. 1 ст. 18 НК РФ основаниями применения специальных налогово-правовых режимов являются положения НК РФ и иных актов законодательства о налогах и сборах.

Пункт 2 ст. 18 НК РФ содержит закрытый перечень специальных налоговых режимов, к которым относятся:

1) система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог);

2) упрощенная система налогообложения;

3) система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности;

4) система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

Часть вторая НК РФ посвящает им отдельный раздел VIII[1]: глава 26[1] «Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)»; глава 26[2] «Упрощенная система налогообложения»; глава 26[3] «Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности»; глава 26[4] «Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции».

Законом о налогах и сборах Российской Федерации может предусматриваться такая модель регулирования налоговых отношений, как *режим перехода налогового закона.* Несмотря на отсутствие прямого указания в Налоговом кодексе РФ на существование данного режима, из смысла п. 4 ст. 5 НК РФ следует,

что для подпадающих под действие данной нормы фискально обязанных лиц в случае изменения законодательства о налогах и сборах не в пользу указанных лиц сохраняется определенный налоговый режим. Важным условием применения режима перехода налогового закона является необходимость его предусмотрения в законодательном акте.

Однако правило перехода налогового закона оценивается неоднозначно. Например, его рассматривают не как специальный налоговый режим, а как достаточно масштабную налоговую льготу[1].

С принятием Налогового кодекса РФ в правовом режиме налоговых отношений произошли существенные изменения, вызывающие спорные ситуации в практике налогообложения. Так, Конституционный Суд РФ указал, что впервые сформулированное требование п. 1 ст. 17 НК РФ об установлении всех существенных элементов налогообложения являлось обязательным для всех налогов, которые были установлены и введены в действие после 1 января 1999 г. Прежние акты законодательства о налогах и сборах, принятые в соответствии с Законом РФ об основах налоговой системы, действовали, а все налоги, установленные ст. 21 Закона, подлежали взиманию в обычном порядке вплоть до введения в действие части второй Налогового кодекса РФ, т.е. до 1 января 2001 г.[2] Таким образом, законодатель обеспечил постепенный переход от одной налоговой системы к другой. Наличие переходного периода связано с необходимостью как адаптации налогоплательщиков к новым условиям налогообложения, так и подготовки организационных, материальных и иных условий для взимания налогов[3].

---

[1] См.: *Буров В.С.* Научно-практический постатейный комментарий к части первой Налогового кодекса Российской Федерации. М., 2000. С. 118.

[2] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 4 октября 2001 г. № 183-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы открытого акционерного общества авиакомпания «Челябинское авиапредприятие» на нарушение конституционных прав и свобод подпунктом «ч» пункта 1 статьи 21 Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (официально не опубликовано; содержится в справочной правовой системе «КонсультантПлюс»).

[3] См.: Определение Конституционного Суда РФ от 6 декабря 2001 г. № 258-О «Об отказе в принятии к рассмотрению жалобы гражданина Василенко Александра Васильевича на нарушение его конституционных прав пунктом 1 статьи 3 и пунктом 2 статьи 5 Закона Российской Федерации «О налоге на имущество физических лиц» // ВКС РФ. 2002. № 3.

В соответствии со ст. 33 Федерального закона «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации»[1] от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ и письмом Пенсионного фонда РФ «О направлении методических рекомендаций о порядке начисления и уплаты страховых взносов на обязательное пенсионное страхование»[2] от 11 марта 2002 г. для страхователей, выступающих в качестве работодателей для лиц 1967 г. рождения и моложе, в 2002—2005 гг. применялись особые ставки платежей, т.е. тариф переходного периода, а с 2006 г. применяется тариф, установленный для иных групп страхователей, т.е. общий.

Статья 9 Федерального закона «Об иностранных инвестициях в Российской Федерации» от 9 июля 1999 г. № 160-ФЗ устанавливает, что если вступают в силу новые федеральные нормативные правовые акты Российской Федерации, изменяющие размеры федеральных налогов, либо вносятся изменения и дополнения, которые приводят к увеличению совокупной налоговой нагрузки или устанавливают режим запретов и ограничений в отношении иностранных инвестиций в Российской Федерации по сравнению с совокупной налоговой нагрузкой и режимом, действовавшими на день начала финансирования инвестиционного проекта, то такие новые федеральные законы и иные нормативные правовые акты Российской Федерации, а также изменения и дополнения не применяются в течение определенных сроков. Это означает, что если после начала реализации инвестиционного проекта происходит изменение в налоговом законодательстве, то объекты, подпадающие под новые правила налогообложения, могут в соответствии с этими правилами быть выведены из-под действия новой налоговой нормы.

Неотъемлемым элементом каждого специального налогового режима выступает непосредственный носитель конкретного специального налогово-правового режима.

Носителем режима могут выступать определенные территории, например особые экономические зоны, а также закрытые административно-территориальные образования. Носителями налогово-правового режима могут быть отдельные категории налогоплательщиков, например субъекты малого предпринимательства при упрощенной системе налогообложения, налого-

[1] *СЗ* РФ. 2001. № 51. Ст. 4832.
[2] *Бюллетень* Минтруда России. 2002. № 4.

плательщики, являющиеся сельскохозяйственными товаропроизводителями.

Носителей специальных налогово-правовых режимов отличает обладание необходимым статусом, с которым связывается право применять особую систему налогообложения. В связи с этим Налоговый кодекс РФ и федеральные законы должны определять четкие критерии, позволяющие относить определенную категорию налогоплательщиков или территорий к носителям режима. Например, для применения упрощенной системы налогообложения субъектов малого предпринимательства необходимо определить круг налогоплательщиков, имеющих статус «субъект малого предпринимательства». Данное понятие раскрывает Федеральный закон «О государственной поддержке малого предпринимательства в Российской Федерации» от 14 июня 1995 г. № 88-ФЗ[1].

[1] *СЗ* РФ. 1995. № 25. Ст. 2343.

Субъекты налогового права

5

5.1. Понятие и классификация субъектов 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 Налоговым кодексом РФ 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 субъекты налогового права могут быть классифицированы по следующим основаниям.

1. *По способу нормативной определенности* выделяют следующие субъекты:

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

2. *По характеру фискального интереса* выделяют два вида субъектов:

- частные;
- публичные.

3. *По степени имущественной заинтересованности в возникновении налоговых отношений* субъекты классифицируются следующим образом:

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

Налоговый кодекс РФ 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*;
- *налоговые органы* — Федеральная налоговая служба в составе Министерства финансов РФ и ее территориальные подразделения в Российской Федерации;
- *таможенные органы* — Федеральная таможенная служба и ее территориальные подразделения;
- *сборщики налогов и сборов* — государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщиков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты;
- *органы государственных внебюджетных фондов*.

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

Определенный ст. 9 НК РФ 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 требуют 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 РФ). Налоговые отношения, складывающиеся по поводу учета налогоплательщиков, требуют присутствия регистрационных органов, выполняющих определенные функции (ст. 85 и 86 НК РФ). Отношения, возникающие относительно расчетных операций по перечислению налогов и сборов, реализуются посредством участия банков (ст. 60 НК РФ). Налогоплательщик имеет право вступать в налоговые отношения через законного или уполномоченного представителя (ст. 27 и 29 НК РФ). Правовой статус названных субъектов имеет две особенности: во-первых, факультативный (вспомогательный) характер, поскольку помогают реализовать 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 РФ, но являющиеся таковыми в силу наличия прав и обязанностей в налоговых отношениях.

Субъекты налогового права имеют определенные права и несут обязанности, выполнение и соблюдение которых гарантируют 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.

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 больше, 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 образования), 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 (бездействии) участников налоговых правоотношений. Участники конкретных налоговых правоотношений действуют в строгом соответствии с законодательством о налогах и сборах, выполняют его требования и в конечном счете 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: соблюдение, использование, исполнение и правоприменение.

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 — т.е. 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 представляет собой совершение действий в пользу управомоченного лица. Специфика данной формы реализации налогового 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 РФ.

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.

5.2. Налоговая юрисдикция и налоговое резидентство

Налоговое законодательство распространяет сферу своего применения не на граждан, а на резидентов данной страны (т.е. лиц, постоянно пребывающих или проживающих в данной стране). Поэтому любые внутренние налоговые нормы имеют уже международный характер, поскольку охватывают и граждан, и организации других стран, которые находятся на территории данной страны или осуществляют там определенные виды деятельности. Особенно это характерно для стран Западной Европы, на территории которых временно или постоянно проживают миллионы граждан других стран. Некоторые категории этих граждан, будучи резидентами страны своего местопребывания, полностью подпадают под действие общего налогового законодательства этой страны. На-

логовый статус других категорий регулируется международными налоговыми соглашениями. Развитые страны практически полностью охвачены сетью двусторонних налоговых соглашений, и, учитывая свободу миграции населения, товаров и капитала между ними, роль налоговых соглашений в общем объеме их налогового законодательства очень велика.

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 из 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 двух 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 обложе-

ния 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, несомненно, 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 критерия резидентства, а развивающиеся страны защищают свое право обложения иностранных компаний и частных лиц на основе критерия территориальности.

До настоящего времени между странами существуют весьма 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».

5.3. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов

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 Налогового кодекса РФ. Придание ст. 11 НК РФ 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 Налоговый кодекса РФ.

Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются *организации и физические лица, на которых Налоговым кодексом РФ*

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 Налогового кодекса РФ или иным федеральным законодательством отдельно по каждому налогу или сбору.

Налогоплательщики в качестве субъектов налогового права подразделяются на две группы:

- организации;
- физические лица.

1. *Налогоплательщики-организации.* В налоговом праве понятие организации соотносится с понятием юридического лица, применяемым гражданским законодательством. В целях реализации предписаний Налогового кодекса РФ организации подразделяются на два вида:

- *российские организации* — юридические лица, образованные в соответствии с законодательством РФ;
- *иностранные организации* — иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответ-

ствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации.

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

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

2. *Налогоплательщики — физические лица.* Ими могут быть граждане РФ, иностранные граждане и лица без гражданства. На правовой статус налогоплательщика не влияет возраст налогоплательщика, поскольку обязанность по уплате налога возникает в момент приобретения объекта налогообложения.

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

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

Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Основой правового статуса налогоплательщика является ***налоговая правосубъектность***, т.е. предусмотренная нормами права

возможность или способность быть субъектом налогового права. Налоговая правосубъектность состоит из правоспособности и дееспособности.

Налоговая правоспособность — это предусмотренная нормами налогового права возможность иметь права и нести обязанности по поводу объектов налоговых правоотношений. Она представляет собой юридическую характеристику лица и предоставляет ему возможность быть участником налоговых правоотношений. Содержанием налоговой правоспособности является совокупность установленных действующим законодательством прав и обязанностей.

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

Налоговые правоспособность и дееспособность взаимосвязаны и дополняют друг друга. Налоговая правоспособность образуется с момента возникновения (рождения ребенка, вступления в наследство и т.д.), дееспособность — по достижении определенного условия (регистрация в качестве предпринимателя, достижение определенного возраста и т.д.). В налоговых правоотношениях часто возникновение правоспособности и дееспособности совпадает. Так, одновременно с регистрацией устава юридического лица возникают обязанности по постановке его на учет в налоговые органы и по представлению отчетности о деятельности, а в случае уклонения от исполнения возложенных обязанностей применяются меры государственного принуждения.

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—25 НК РФ, 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 Налоговым кодексом РФ, 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 исковое 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 РФ 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 РФ, не является закрытым, т.е. он не ограничен Кодексом 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 РФ. Видовое многообразие обязанностей налогоплательщиков предполагает их *классификацию* по различным основаниям.

1. *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, которая 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.

Обязанности второй группы:

- постановка на учет в налоговых органах;
- предоставление налоговому органу необходимой информации и документов.

2. *В зависимости от императивности возложения* обязанности налогоплательщиков можно подразделить так:

1) *прямо предусмотренные Налоговым кодексом РФ*;

2) *требующие особого указания* на отношение к налогоплательщику.

Большинство обязанностей прямо зафиксировано Налоговом кодексе РФ, 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 относятся: вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах; представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах; представлять в налоговый орган по месту учета бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете».

3. *В зависимости от принадлежности к общему или специальному статусу налогоплательщика* налоговые обязанности подразделяются следующим образом:

1) *общие* для всех категорий налогоплательщиков;

2) *специальные*, возложенные только на определенные субъекты.

К общим относятся обязанности, перечисленные в п. 1 ст. 23 НК РФ. Наличие специальных обязанностей предусмотрено п. 2 ст. 23 НК РФ, 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;
- об участии в российских или иностранных организациях;
- о создании, реорганизации, ликвидации обособленных подразделений, созданных на территории Российской Федерации;
- о принятии решения о прекращении своей деятельности, объявлении несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации;
- об изменении своего места нахождения.

Установленный ст. 23 НК РФ 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.

5.4. Правовой статус налоговых агентов

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 со ст. 24 НК РФ ***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, выпла-

чивающие доходы физическим лицам, российские организации, осуществляющие выплаты иностранным физическим или юридическим 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 РФ имеют следующие *обязанности*:

- 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, образуется 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 из элементов следует за другим и обусловливает 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 РФ 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 РФ. Таким образом, налоговые агенты исчисляют налоги в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков, с учетом особенностей, установленных в нормах части второй Налогового кодекса РФ.

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.

При удержании налога налоговым агентом выплачиваемые налогоплательщику доходы уменьшаются на величину исчис-

ленных налогов. Выплаченные ему денежные средства (материальная выгода) обращаются в собственность налогоплательщика или указанных им лиц. При этом с момента удержания налога налоговым агентом обязанность налогоплательщика по уплате сумм налогов считается исполненной. И наоборот, в случае неисчисления и неудержания налога, подлежащего перечислению и удержанию в бюджет налоговым агентом, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается неисполненной, т.е. именно он является должником перед бюджетом.

Удержание налоговым агентом налога не влечет смену собственника денежных средств.

Перечисление налогов налоговыми агентами осуществляется по правилам, установленным п. 4 ст. 24, ст. 45 и 58 НК РФ.

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 Пенсионный фонд РФ 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.

5.5. Правовой статус налоговых представителей

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

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 Российской Федерации. 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 РФ 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 РФ «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 РФ установлено правило, согласно которому *не могут быть уполномоченными представителями налогоплательщика*: должностные лица налоговых органов, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов, Федеральной службы по экономическим и налоговым преступлениям (ФСЭНП), 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:

- действия совершены на основании и в пределах доверенности, выданной налогоплательщиком;
- 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.

5.6. 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 обусловливается 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 РФ к участникам налоговых отношений, ре-

гулируемых 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 фиксирования 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 коммерческому 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[1]. 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 коммер-

[1] О финансовой правосубъектности см.: *Смирникова Ю.Л.* Финансово-правовой статус субъектов Российской Федерации / Под ред. Ю.А. Крохиной. М., 2003.

ческая 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 Налогового кодекса РФ 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 правоотношений. 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 РФ в ст. 11 определяет банки как коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка РФ. В соответствии с Кодексом к налогообложению банков применяются не только общие подходы, но и особые правила, что отличает их от других организаций.

Основная обязанность банков как налогоплательщиков — это предусмотренная ст. 23 НК РФ 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 РФ.

В соответствии с п. 3 ст. 45 НК РФ 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».

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 РФ). Налоговый орган вправе запрашивать не любые

документы, а лишь предусмотренные Налоговым кодексом РФ 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, которая определена ст. 107 НК РФ, 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 организаций. 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 (п. 10 ст. 251 НК РФ).

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.

Правовой статус органов налогового контроля



6.1. Налоговые органы Российской Федерации

Налоговые органы Российской Федерации составляют единую систему контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации 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 РФ 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) и ее территориальные органы, которые являются правопреемником Министерства по налогам и сборам РФ в части возложенных задач, функций, прав и обязанностей в области налогообложения, а также Федеральной службы России по финансовому оздоровлению и банкротству по всем правоотношениям, связанным с представлением интересов Российской Федерации в процедурах банкротства. Постановлением Правительства РФ «Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе» от 30 сентября 2004 г. № 506 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 государст-

венное регулирование, межотраслевую координацию и контроль в области производства и оборота этилового спирта и алкогольной продукции.

ФНС России находится в ведении Министерства финансов РФ и руководствуется в своей деятельности Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, 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 Налоговым кодексом РФ, Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации», от 21 марта 1991 г. № 943-I Федеральным законом «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ, а также иными нормативными правовыми актами.

В случае возникновения коллизий в правовом регулировании статуса налоговых органов приоритет имеют нормы Налогового кодекса РФ.

Согласно положениям Конституции РФ (ст. 72 и 76) и НК РФ (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 согласно ст. 3 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» только при соблюдении региональными нормотворцами двух условий:

1) нормативные правовые акты территориального уровня должны соответствовать Конституции РФ и федеральному законодательству;

2) они должны 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 на-

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

ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств, а также 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 РФ «О налоговых органах Российской Федерации» в качестве основополагающих принципов организации налоговых органов устанавливает единство, централизацию и иерархию построения. ФНС России 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 и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

ФНС России и ее территориальные органы — управления Службы по субъектам РФ, межрегиональные инспекции Службы, инспекции Службы по районам, районам в городах, городам без районного деления, инспекции Службы межрайонного уровня — составляют первое звено ***единой централизованной системой налоговых органов***.

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 по субъектам РФ.*

Четвертым звеном системы налоговых органов является *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 РФ, 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, предусматриваемых 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.

ФНС России осуществляет следующие *полномочия в установленной сфере деятельности*:

1) осуществляет контроль и надзор за:

- соблюдением законодательства РФ о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов, правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством РФ, — за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;
- представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- выделением и использованием квот на закупку этилового спирта, произведенного из пищевого и непищевого сырья;

- фактическими объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;
- осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;
- соблюдением требований к контрольно-кассовой технике, порядком и условиями ее регистрации и применения;
- полнотой учета выручки денежных средств в организациях и у индивидуальных предпринимателей;
- проведением лотерей, в том числе за целевым использованием выручки от проведения лотерей;

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

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

3) осуществляет:

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

4) регистрирует в установленном порядке:

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

5) ведет в установленном порядке:

- учет всех налогоплательщиков;
- государственный сводный реестр выданных, приостановленных и аннулированных лицензий на производство, хранение и оптовую реализацию этилового спирта и алкогольной продукции;

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

6) 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, осуществляющи-

ми 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;

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 Министерство финансов РФ;

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 РФ *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 Налоговым кодексом РФ;
- 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 Налоговым кодексом РФ;
- осматривать (обследовать) любые используемые налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их

нахождения производственные, складские, торговые и иные помещения и территории, проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества; порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке утверждается Министерством финансов РФ;

- 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 Налоговым кодексом РФ;
- 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.

ФНС России 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.

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

Установленные ограничения полномочий ФНС России не распространяются на полномочия руководителя Службы по управлению имуществом, закрепленным за Службой на праве оперативного управления, решению кадровых вопросов и вопросов организации деятельности Службы.

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.

ФНС России 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.

В целях реализации возложенных на налоговые органы задач по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах налоговые органы в числе прочих полномочий обязаны защищать финансовые интересы государства. Налоговым органам предоставлено право возбуждать процедуру о восстановлении нарушенных прав государства в финансовой сфере посредством искового судопроизводства.

Федеральным законодательством предусмотрены *различные виды исков*, 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 конкретных основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством РФ основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий).

Статьей 31 НК РФ предусмотрена возможность налоговых органов предъявлять иски и в иных случаях. В частности, налоговые органы имеют право обратиться в арбитражный суд с иском о привлечении банка к ответственности в случае неисполнения решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или налогового агента (ст. 134 НК РФ); непредставления банком налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — клиентов банков.

Способы защиты финансовых интересов государства посредством искового судопроизводства предусмотрены и Законом РФ «О налоговых органах Российской Федерации», 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 октября 2002 г. № 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 РФ) 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.

Являясь федеральными органами исполнительной власти, налоговые органы наделены правом нормотворчества по регулированию общественных отношений, складывающихся в налоговой сфере. Нормативные правовые акты издаются налоговыми органами на основе обобщения практики применения законодательства о налогах и сборах, анализов отчетных и статистических данных, результатов налоговых проверок.

Согласно ст. 4 НК РФ нормативные правовые акты органов исполнительной власти не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Таким образом, правовые акты налоговых органов должны соответствовать федеральному и региональному законодательству и предназначаются для его детализации, конкретизации или установления механизма реализации налогово-правовых норм. Нормативные правовые акты, изданные в пределах компетенции налоговых органов и соответствующие законодательству, носят *императивный характер* по исполнению их налогоплательщиками и иными участниками налоговых правоотношений.

В целях единообразного применения налогово-правовых норм на всей территории Российской Федерации налоговые органы издают методические указания, приказы и инструкции, регулирующие деятельность территориальных налоговых органов. Методические указания, приказы и инструкции не относятся к нормативным документам, поэтому не имеют обязательной юридической силы для участников налоговых правоотношений. Формально акты подобного рода обязательны для исполнения только нижестоящими налоговыми структурами, а при разрешении налоговых споров они оцениваются судами так же, как и иные представленные сторонами письменные доказательства.

ФНС России и ее территориальные подразделения проводят разъяснительную работу в отношении применения законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов. В этих целях налоговые органы бесплатно информируют налогоплательщиков о действующих налогах и сборах, предоставляют налогоплательщикам формы установленной отчетности, разъясняют порядок их заполнения, порядок исчисления и уплаты налогов и сборов и обеспечивают налогоплательщиков иной необходимой информацией.

Возложенные на налоговые органы функции и полномочия осуществляются ФНС России непосредственно либо через ее территориальные подразделения.

Полномочия налоговых органов конкретизированы по кругу их должностных лиц. В ст. 8 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации» 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 налого-

вых 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 РФ основанием доступа должностных лиц является постановление (решение) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, следовательно, право на вхождение 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 РФ. Основополагающей 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 вышеназванной, 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 РФ;
- 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;
- при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в ФСЭНП для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Обязанности налоговых органов, так же как и права, конкретизированы по кругу их должностных лиц. В соответствии с принципом разделения полномочий *должностные лица налоговых органов обязаны*:
- действовать в строгом соответствии с Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами;
- реализовывать в пределах своей компетенции права и обязанности налоговых органов;
- корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам налоговых правоотношений, не унижать их честь и достоинство.

Обязанности налоговых органов имеют два аспекта: корреспонденция (соотношение) с правами налогоплательщиков и налоговых агентов и обеспечение фискальных интересов государства. Поскольку перечень прав налогоплательщиков и налоговых агентов не является исчерпывающим, на налоговые органы могут быть возложены другие обязанности, предусмотренные Налоговым кодексом РФ и иными федеральными законами.

Налоговым кодексом РФ дан общий перечень обязанностей должностных лиц налоговых органов как государственных служащих. Конкретизируются обязанности должностных лиц налоговых органов некоторыми статьями Налогового кодекса РФ, а

также иными федеральными законами. Например, ст. 92 и 94 НК РФ устанавливают обязанность должностного лица налогового органа при производстве осмотра или выемки документов составлять протокол; согласно ст. 104 НК РФ до обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

На основании Федерального закона «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ налоговые органы обязаны:

- осуществлять контроль за соблюдением организациями и индивидуальными предпринимателями требований настоящего Федерального закона;
- осуществлять контроль за полнотой учета выручки в организациях и у индивидуальных предпринимателей;
- проверять документы, связанные с применением организациями и индивидуальными предпринимателями контрольно-кассовой техники, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проведении проверок;
- проводить проверки выдачи организациями и индивидуальными предпринимателями кассовых чеков;
- налагать штрафы в случаях и порядке, которые установлены Кодексом РФ об административных правонарушениях (далее — КоАП РФ), на организации и индивидуальных предпринимателей, которые нарушают требования указанного Федерального закона.

Налоговым кодексом РФ установлена презумпция правомерности действий и актов (как нормативного, так и индивидуального содержания) налоговых органов, вытекающая из положения о том, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия.

6.2. Органы внутренних дел в системе органов налогового контроля

Полномочия органов внутренних дел как субъектов налогового контроля определены в главе 6 Налогового кодекса РФ. Они заключаются в проведении с налоговыми органами выездных на-

логовых проверок. Органы внутренних дел 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 обязаны в десятидневный срок со дня выявления этих обстоятельств направить материалы в соответствующий налоговый орган для принятия по ним решения.

Для реализации налогово-контрольных полномочий в структуре Министерства внутренних дел РФ образована *Федеральная служба по экономическим и налоговым преступлениям* (ФСЭНП).

ФСЭНП является самостоятельным структурным подразделением центрального аппарата Министерства внутренних дел РФ и составляет единую систему специализированных правоохранительных органов исполнительной ветви власти федерального уровня, предназначенных для защиты фискальной компетенции и обеспечения экономической безопасности государства.

ФСЭНП преобразована из существовавшей ранее (до 1 июля 2003 г.) Федеральной службы налоговой полиции и осуществляет все функции упраздненной Службы по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений[1].

В Российской Федерации налоговая полиция первоначально (с 18 марта 1992 г.) функционировала в качестве Главного управления налоговых расследований при Государственной налоговой службе РФ[2]. Почти одновременно управление налоговых расследований было отнесено к числу субъектов оперативно-розыскной деятельности[3]. Самостоятельным государственным органом налоговая полиция стала после принятия 24 июня 1993 г. Верховным Советом РФ Закона РФ «О федеральных органах налоговой по-

---

[1] *Указ* Президента РФ «Вопросы совершенствования государственного управления в Российской Федерации» от 11 марта 2003 г. № 306 // СЗ РФ. 2003. № 12. Ст. 1099.

[2] *Указ* Президента РФ «О создании Главного управления налоговых расследований при Государственной налоговой службе РФ» от 18 марта 1992 г.

[3] *Закон* РФ «О внесении дополнений и изменений в Закон Российской Федерации «Об оперативно-розыскной деятельности в Российской Федерации» от 2 июля 1992 г., Закон РСФСР «О Государственной налоговой службе РСФСР», Уголовный кодекс РСФСР и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР» // Российская газета. 1992. 14 августа.

лиции». В соответствии с названным Законом Главное управление налоговых расследований при Государственной налоговой службе РФ было преобразовано в правоохранительный орган государства на правах комитета Российской Федерации — Департамент налоговой полиции РФ. 27 декабря 1995 г. Департамент налоговой полиции РФ был переименован в Федеральную службу налоговой полиции РФ[1], которая в дополнение к имеющимся полномочиям приобрела право осуществлять предварительное следствие и проводить судебно-экономические и связанные с исследованием документов криминалистические экспертизы.

Согласно Указу Президента РФ «О структуре федеральных органов исполнительной власти» от 17 мая 2000 г. № 867 (ныне утратил силу)[2] руководство деятельностью Федеральной службы налоговой полиции осуществлял Президент РФ. В настоящее время ФСЭНП возглавляет заместитель министра внутренних дел РФ.

Включение ФСЭНП в структуру исполнительной ветви власти федерального уровня означает централизацию, иерархию, единство системы организации ее территориальных органов, а также определенную независимость от органов исполнительной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления.

Организация самостоятельной правоохранительной структуры, специализирующейся на деятельности в налоговой сфере, явилась ответом российского государства на скачок в начале 1990-х гг. умышленных нарушений налогового законодательства. Многие нарушения налогового законодательства стали приобретать большую общественную опасность, что объективно обусловило появление уголовной ответственности за подобные преступления. В большинстве стран мира налоговые преступления относятся к категории тяжких и сурово караются. Одновременно следует учитывать, что развитие фискальной деятельности государства способствует и возникновению коррупции в налоговых органах.

Однако наличие в правоохранительной системе государства органов налоговой полиции свидетельствует не только об активизации правонарушений, посягающих на публичные фискаль-

---

[1] См.: *Федеральный* закон «О внесении изменений и дополнений в Закон Российской Федерации “О федеральных органах налоговой полиции” и Уголовно-процессуальный кодекс РСФСР”» от 15 ноября 1995 г. // СЗ РФ. 1995. № 51. Ст. 4973.

[2] *СЗ* РФ. 2000. № 21. Ст. 2168.

ные интересы. Налоговая полиция является неотъемлемым атрибутом демократических государств с рыночной экономикой, поскольку развитие экономических отношений влечет увеличение налоговых отношений, их субъектов и объектов, разветвленность форм и методов государственного регулирования налогообложения, усложнение законодательства о налогах и сборах и т.д. При либеральной (или относительно свободной) форме экономических отношений также имеют характерные особенности способы защиты прав субъектов налоговых правоотношений. В складывающихся условиях правоохранительные органы «общей юрисдикции» не всегда могут учесть специфику налоговых отношений, осуществить производство и рассмотрение дел о налоговых правонарушениях в соответствии не только с уголовными, но и гражданскими, а также административными правовыми нормами.

Наделение ФСЭНП статусом правоохранительного органа означает наличие в ее компетенции характерных признаков, присущих всей правоохранительной системе, но в то же время ФСЭНП существенно отличается от иных правоохранительных органов. Полномочиям Службы свойственна узкая специализация в сфере налоговых правоотношений. ФСЭНП реализует контрольно-надзорную функцию государственного управления. В деятельности налоговых органов отсутствует постоянное или систематическое воздействие на иных участников налоговых отношений. Юридическим фактом, на основании которого налоговая полиция вступает в налоговые правоотношения, как правило, является нарушение законодательства о налогах и сборах или угроза его нарушения. В отдельных случаях органы ФСЭНП наделяются или фактически реализуют права налоговых агентов.

ФСЭНП отличается и от налоговых органов. Налоговые органы контролируют соблюдение законодательства о налогах и сборах, а ФСЭНП осуществляет проверочные мероприятия, оперативно-розыскную деятельность, расследует и предупреждает налоговые правонарушения и преступления.

Правовые основы деятельности ФСЭНП установлены Конституцией РФ, НК РФ, Положением о Федеральной службе по экономическим и налоговым преступлениям Министерства внутренних дел, утвержденным приказом МВД России от 1 июля 2003 г. № 536, иными законодательными и подзаконными нормативными актами. Также в своей деятельности ФСЭНП руководствуется

общепризнанными принципами и нормами международного права, международными договорами РФ. До внесения соответствующих изменений и дополнений в действующее законодательство регулирование отдельных элементов компетенции налоговых органов осуществляется и в соответствии с постановлениями и определениями Конституционного Суда РФ.

Наделение ФСЭНП статусом правоохранительного органа обусловило распространение на ее деятельность Уголовного кодекса РФ, Уголовно-процессуального кодекса РФ, Кодекса РФ об административных нарушениях, Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» от 12 августа 1995 г., Закона РФ «О безопасности» от 5 марта 1992 г.

ФСЭНП обеспечивает полномочия Министерства внутренних дел РФ по борьбе с преступлениями в налоговой сфере непосредственно, а также через главные управления МВД России по федеральным округам, министерства внутренних дел, главные управления, управления внутренних дел субъектов РФ.

Деятельность ФСЭНП строится в соответствии со следующими *принципами*: законности; уважения прав и свобод человека и гражданина; конспирации; сочетания гласных и негласных методов и средств оперативно-розыскной деятельности на основе использования научных рекомендаций и передового опыта; планирования; сочетания единоначалия при принятии решений по вопросам оперативно-служебной деятельности и коллегиальности при их обсуждении; персональной ответственности каждого сотрудника и работника за выполнение своих обязанностей и выполнение отдельных поручений.

В пределах своей компетенции ФСЭНП обеспечивает взаимодействие МВД России с другими федеральными органами государственной власти, полномочными представителями Президента РФ в федеральных округах, органами государственной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, общественными объединениями, средствами массовой информации, международными организациями, правоохранительными органами иностранных государств.

Отнесение ФСЭНП к правоохранительной системе предопределяет *основную задачу* ее деятельности — выявление, предупреждение и пресечение налоговых преступлений и правонарушений. О выявленных иных преступлениях органы налоговой полиции

обязаны проинформировать соответствующие правоохранительные органы. Кроме названной, *задачами* ФСЭНП являются:

- подготовка предложений по основным направлениям государственной политики по борьбе с налоговыми преступлениями и правонарушениями;
- организация выявления, предупреждения, пресечения и раскрытия налоговых преступлений;
- организация и проведение профилактических и оперативно-розыскных мероприятий по защите всех форм собственности от преступных посягательств в целях обеспечения благоприятных условий для развития предпринимательства и инвестиционной деятельности;
- координация и организационно-методическое руководство деятельностью подразделений по экономическим и налоговым преступлениям;
- совершенствование нормативно-правовой основы деятельности подразделений по экономическим и налоговым преступлениям и организация исполнения органами внутренних дел законодательства по вопросам борьбы с преступлениями в экономической и налоговой сферах;
- обеспечение безопасности деятельности государственных налоговых инспекций, защиты их сотрудников от противоправных посягательств при исполнении служебных обязанностей;
- предупреждение, выявление и пресечение коррупции в налоговых органах.

Реализация поставленных перед ФСЭНП задач обусловливает наделение этого органа следующими основными *функциями*:

- разработка предложений по основным направлениям деятельности органов МВД по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений и правонарушений;
- обеспечение в пределах полномочий органов МВД получения, обработки и комплексного анализа информации о состоянии преступности в сфере налогообложения, разработка на основе прогнозирования социально-экономической и криминогенной обстановки в стране предложений по предупреждению и пресечению налоговых преступлений;
- разработка и осуществление мер по обеспечению защиты законных экономических интересов физических и юридических лиц, общества и государства;

- участие в разработке и реализации государственных программ обеспечения экономической безопасности Российской Федерации;
- организация и осуществление оперативно-розыскной деятельности по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений;
- организация и контроль за деятельностью подразделений по борьбе с экономическими преступлениями и по налоговым преступлениям по выполнению возложенных на них задач;
- координация деятельности органов внутренних дел, главных управлений МВД России по федеральным округам, МВД, ГУВД, УВД субъектов РФ по выявлению, предупреждению, пресечению и раскрытию экономических и налоговых преступлений;
- проведение оперативно-розыскных мероприятий по выявлению и перекрытию каналов финансирования и поступления материально-технической помощи незаконным вооруженным формированиям, организациям и лицам, занимающимся террористической деятельностью;
- организация и непосредственное проведение работы по выявлению хозяйствующих субъектов, подконтрольных организованным группам и преступным сообществам (преступным организациям); осуществление оперативно-розыскных мероприятий по пресечению их преступной деятельности во взаимодействии с подразделениями по борьбе с организованной преступностью, правоохранительными и контролирующими органами;
- разработка и реализация во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти и подразделениями МВД России мер по борьбе с преступлениями и правонарушениями в сфере налогообложения;
- обобщение и анализ практики применения подразделениями законодательства в сфере защиты законных экономических интересов физических и юридических лиц, общества и государства;
- оказание методической помощи подразделениям Службы общественной безопасности МВД России в организации деятельности милиции общественной безопасности по выявлению, предупреждению, пресечению и раскрытию пре-

ступлений в сфере экономики, по которым обязательно проведение предварительного следствия;

- взаимодействие и проведение консультаций с российскими и зарубежными общественными организациями, правоохранительными органами иностранных государств по вопросам правоохранительной деятельности в экономической и налоговой сферах;
- взаимодействие со средствами массовой информации при освещении проблем борьбы с налоговой преступностью;
- формирование и ведение оперативно-справочного учета, информационных систем и банков данных, необходимых для осуществления правоохранительной деятельности в налоговой сфере;
- разработка проектов законодательных и иных нормативных правовых актов Российской Федерации, а также участие в разработке проектов международных договоров Российской Федерации по вопросам борьбы с экономическими и налоговыми преступлениями.

Выполнение ФСЭНП возложенных государством задач и функций обеспечивается предоставлением *широкого набора прав*:

- проводить в соответствии с законодательством оперативно-розыскные мероприятия в целях выявления, предупреждения и пресечения фактов сокрытия доходов от налогообложения и уклонения от уплаты налогов, дознание и предварительное следствие по которым отнесены законом к ведению ФСЭНП, а также обеспечения собственной безопасности;
- пользоваться при исполнении служебных обязанностей правами, предоставленными законодательством должностным лицам налоговых органов и агентам валютного контроля;
- осуществлять при наличии достаточных данных проверки налогоплательщиков (в том числе контрольные — после проверок, проведенных налоговыми органами) в полном объеме с составлением актов по их результатам;
- приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках и кредитных учреждениях на срок до одного месяца в случаях непредставления документов, связанных с исчислением и уплатой налогов. Приостановление операций по счету распространяется только на расходные операции проверяемого субъекта, приходные операции по проверяе-

мому счету банк вправе осуществлять без ограничений. При наличии у проверяемого субъекта нескольких банковских счетов ФСЭНП вправе приостановить расходные операции по всем из них. Решение о приостановлении операций по счету обязательно для выполнения обслуживающим банком. Данное право органов ФСЭНП (в отличие от полномочий налоговых органов) распространяется и на банковские счета физических лиц;

- беспрепятственно входить в любые производственные, складские, торговые и иные помещения независимо от форм собственности и места их нахождения, используемые налогоплательщиками для извлечения доходов (прибыли), и обследовать их[1];
- выносить в качестве предупредительной меры письменные предостережения руководителям, главным бухгалтерам и другим должностным лицам банков и других организаций независимо от организационно-правовых форм и форм собственности, а также гражданам (физическим лицам) с требованиями устранения нарушений законодательства, своевременной и полной уплаты налогов и других обязательных платежей, представления отчетной и иной документации в установленные сроки, ведения бухгалтерского учета в соответствии с законодательством, а при необходимости — восстановления бухгалтерского учета за счет собственных средств налогоплательщика, контролировать выполнение этих требований;
- проверять у граждан и должностных лиц документы, удостоверяющие личность, если имеются достаточные основания подозревать их в совершении преступления или административного правонарушения;

---

[1] О всех случаях проникновения в жилые помещения, используемые для индивидуальной и предпринимательской деятельности, против воли проживающих в них граждан орган ФСЭНП уведомляет прокурора в течение 24 часов с момента проникновения. Для этого сотрудники ФСЭНП должны располагать достаточными данными об осуществлении в этом помещении индивидуальной трудовой или предпринимательской деятельности. Проникновение в жилое помещение без наличия достаточных объективных данных об использовании данного помещения в предпринимательских целях или для индивидуальной трудовой деятельности является квалифицирующим признаком должностного правонарушения сотрудников ФСЭНП и влечет негативные последствия, предусмотренные законодательством (ст. 285 и 286 УК РФ).

- вызывать в целях получения объяснений, справок, сведений граждан РФ, иностранных граждан и лиц без гражданства по вопросам, относящимся к компетенции ФСЭНП;
- получать безвозмездно от министерств, ведомств, а также предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности, физических лиц информацию, необходимую для исполнения возложенных на ФСЭНП обязанностей, за исключением случаев, когда законом установлен специальный порядок получения такой информации. Полученная Федеральной службой информация используется исключительно в служебных целях и разглашению не подлежит;
- использовать в случаях, не терпящих отлагательства, средства связи и транспортные средства, принадлежащие предприятиям, учреждениям и организациям или общественным объединениям (кроме средств связи и транспортных средств дипломатических представительств, консульских и иных учреждений иностранных государств, международных организаций), для предотвращения налоговых преступлений, преследования и задержания лиц, совершивших налоговые преступления или подозреваемых в их совершении.

По требованию владельцев средств связи и транспортных средств органы ФСЭНП возмещают убытки и расходы, понесенные владельцами в этих случаях.

Реализация вышеперечисленных прав ФСЭНП обеспечивается мерами административной ответственности в виде штрафа. Нарушение руководителями и должностными лицами предприятий, учреждений и организаций независимо от форм собственности, физическими лицами прав сотрудников ФСЭНП влечет за собой наложение штрафа в размере до стократного установленного законом минимального размера оплаты труда.

Законодательством установлены две группы *правовых гарантий* осуществления ФСЭНП своих полномочий. К первой группе относится императивность выполнения законных требований сотрудника ФСЭНП. Вторая группа гарантий заключается в запрете вмешательства в деятельность сотрудника ФСЭНП.

Правомерные действия сотрудника ФСЭНП вытекают из возложенных на нее государством задач и соотносятся с обязанностями фискально обязанных лиц. Таким образом, при исполнении служебных обязанностей сотрудник ФСЭНП является представителем государственной власти и находится под защитой государства.

Требования сотрудника ФСЭНП, адресованные иным участникам налоговых отношений, должны соответствовать закону как по форме, так и по содержанию. Законные требования сотрудника ФСЭНП обязательны для выполнения фискально обязанными лицами, их представителями, иными физическими лицами (в том числе иностранцами и лицами без гражданства), а также должностными лицами. Требования сотрудника ФСЭНП должны быть выполнены незамедлительно, если законодательством не установлен определенный срок или из смысла самого требования не следует, что требуется наличие определенного времени для его осуществления.

Правовыми последствиями невыполнения законных требований сотрудника ФСЭНП, а также правовыми последствиями осуществления действий, препятствующих сотруднику ФСЭНП исполнять возложенные на него обязанности, являются:

- применение по отношению к правонарушителю физической силы, специальных средств или табельного огнестрельного оружия;
- привлечение правонарушителя к ответственности в установленном законодательством порядке.

Применение сотрудниками ФСЭНП физической силы, специальных средств или табельного огнестрельного оружия должно осуществляться на основании законодательных норм, в частности ст. 37—39 УК РФ и ст. 13—16 и 24 Закона РФ «О милиции». За моральный, материальный и физический вред, причиненный правонарушителю применением физической силы, специальных средств или табельного огнестрельного оружия, сотрудники ФСЭНП ответственности не несут. При этом следует учитывать, что ответственность сотрудников ФСЭНП исключается только в случае соразмерности причиненного вреда силе оказываемого противодействия.

Недопустимость вмешательства в деятельность сотрудника ФСЭНП обеспечена со стороны государства запретом кому-либо, кроме лиц, прямо уполномоченных на то законом, препятствовать исполнению сотрудниками ФСЭНП служебных обязанностей. Воспрепятствование исполнению сотрудником ФСЭНП своих служебных обязанностей, оскорбление его чести и достоинства, угрозы, сопротивление, насилие или посягательство на его жизнь, здоровье и имущество в связи с осуществлением им слу-

жебной деятельности влекут за собой ответственность, предусмотренную действующим законодательством.

Деятельность ФСЭНП подконтрольна непосредственно министру внутренних дел РФ, а функции по координации ее деятельности осуществляет первый заместитель министра внутренних дел — начальник Службы криминальной милиции.

Надзор за законностью деятельности ФСЭНП осуществляет прокуратура РФ. Согласно Федеральному закону «О прокуратуре Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 17 ноября 1995 г. № 168-ФЗ) предметом прокурорского надзора за деятельностью ФСЭНП является соблюдение прав и свобод человека и гражданина, установленного порядка разрешения заявлений и сообщений о совершенных и готовящихся преступлениях, выполнения оперативно-розыскных мероприятий и проведения расследования, а также законность решений, принимаемых ФСЭНП.

Финансирование расходов ФСЭНП осуществляется из федерального бюджета Российской Федерации.

Органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей. Причиненные налогоплательщикам при проведении контрольных мероприятий убытки возмещаются за счет средств федерального бюджета.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов внутренних дел несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Сущность налоговой обязанности

7

7.1. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности

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

Налоговый кодекс РФ рассматривает налоговую обязанность в качестве модели, некоего образца правомерного поведения лиц, обязанных уплачивать налоги и сборы. Вместе с тем законодательное закрепление состава юридических фактов, лежащих в основе возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога (сбора), а также механизма исполнения данной обязанности, придает налогообложению «прозрачность», позволяющую обязанным лицам четко видеть границы своего правового статуса в имущественных отношениях с государством.

В отличие от Закона РФ об основах налоговой системы Налоговый кодекс РФ выделяет из общей совокупности обязанностей налогоплательщиков (плательщиков сборов) исполнение обязанности по уплате налогов и сборов в отдельную главу. Тем самым законодатель учел недостатки предыдущих нормативных актов и дал возможность рассматривать налоговую обязанность в двух аспектах: широком и узком.

Налоговая обязанность *в широком аспекте* включает комплекс мер должного поведения налогоплательщика, определенных ст. 23 НК РФ.

Налоговая обязанность *в узком аспекте* представляет часть налоговых обязанностей налогоплательщика и представляет собой реализацию конституционно установленной меры должного поведения по уплате законно установленных налогов и сборов. Исполнение налоговой обязанности является первоочередной обязанностью по отношению к иным имущественным обязанностям налогоплательщика и определяет развитие иных налоговых правоотношений. 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 или сбора. Содержание налоговой обязанности составляют императивные нормы-требования государства об уплате соответствующих налогов или сборов. Однако механизм реализации исполнения налоговой обязанности допускает и элементы диспозитивности, разрешая, в частности, договорные процедуры между налогоплательщиком и уполномоченным органом государства.

Обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным нормативным правовым актом о налогах и сборах. Данное положение имеет два значения.

Во-первых, по отношению к исполнению налоговой обязанности закрепляет принцип дозволенного поведения. Налоговый кодекс РФ закрепляет расширительный подход к рамкам поведения налогоплательщика, согласно которому законными считаются только действия, прямо предписанные законодательством о налогах и сборах.

Во-вторых, обеспечивает налогоплательщику гарантии соблюдения его прав со стороны налоговых органов, поскольку основания возникновения, изменения и прекращения налоговых обязанностей выступают объектом налогового контроля. Следовательно, налоговые органы могут контролировать какие-либо действия только в пределах дозволенного налоговым законодательством.

Первичным элементом налоговой обязанности является момент, с которого данная обязанность начинает существовать. 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 определяются по-разному.

Сумма налога, подлежащая уплате за налоговый период, исчисляется налогоплательщиком самостоятельно на основании налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот. Следова-

тельно, *основанием возникновения налоговой обязанности служит налоговая база*. Не являются основаниями возникновения налоговой обязанности финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика или даже сам объект налогообложения. Ведение финансово-хозяйственной деятельности или приобретение объекта налогообложения выступают основаниями для возникновения обязанности по *исчислению* суммы соответствующего налога, но пока еще *не по ее уплате*. Уплате будет подлежать сумма, оставшаяся от объекта налогообложения после применения необходимых вычетов и налоговых льгот.

Относительно некоторых налогов юридический факт, лежащий в основе обязанности по уплате этих налогов, состоит не только из материальных, но и из процессуальных обстоятельств. Так, в случаях, предусмотренных налоговым законодательством Российской Федерации, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет плательщику налоговое уведомление. К подобным налогам, в частности, относятся налог на имущество физических лиц, земельный налог, налог на доходы физических лиц. Правоотношения по уплате подобных налогов возникают на основании фактического состава (сложного юридического факта), составными частями которого выступают налоговая база и нормативный акт налогового органа. Необходимость наличия сложного юридического факта всегда указывается в гипотезе налогового закона.

Исполнение налоговой обязанности четко определено временными рамками. Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору. Изменение срока уплаты налога допускается только по правилам, установленным Налоговым кодексом РФ. При уплате налогов со сложным юридическим составом (т.е. когда расчет налоговой базы производится налоговым органом) налоговая обязанность возникает не ранее даты получения налогового уведомления. Нарушение срока уплаты налога влечет начисление пени.

Срок уплаты налога является одним из обязательных элементов закона о налоге и должен быть определен по каждому налогу или сбору. Вместе с тем в определенных случаях налоговые органы имеют право изменять сроки уплаты налогов, но только в порядке, предусмотренном НК РФ. Например, при создании, ликвидации или реорганизации организации в отношении тех

налогов, по которым налоговый период составляет календарный месяц или квартал, возможно изменение сроков уплаты налогов по согласованию с налоговым органом.

Согласно п. 3 ст. 44 НК РФ основанием для прекращения налоговой обязанности является наступление одного из следующих обстоятельств:

- уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- смерть физического лица — налогоплательщика или признание его умершим в установленном порядке. Задолженность по поимущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества, в порядке, установленном гражданским законодательством РФ для оплаты наследниками долгов наследодателя;
- ликвидация организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации в соответствии со ст. 49 НК РФ;
- возникновение иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате соответствующего налога или сбора.

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.

7.2. Исполнение налоговой обязанности

Налоговая обязанность, как и любая другая обязанность, прекращается надлежащим исполнением. ***Исполнением налоговой обязанности*** считается *уплата налога в полной сумме и в установленный срок.*

В соответствии со ст. 45 НК РФ налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога. По общему правилу российским налоговым законодательством не допускается уплата налогов третьими лицами, поэтому различные «налоговые оговорки», перевод долга по налоговым платежам и подобные соглашения являются ничтожными и не влекут

правовых последствий. Нарушение данного запрета не снимает с самого налогоплательщика обязанности по уплате причитающихся налогов. В исключительных случаях, установленных только налоговым законодательством, исполнение налоговой обязанности может быть возложено на других лиц. Например, возможны ситуации возложения обязанности по исчислению, удержанию и перечислению налогов в бюджет на налоговых агентов (ст. 24 НК РФ), уплата налога правопреемником реорганизованного предприятия (ст. 50 НК РФ), уплата налогов через законного или уполномоченного представителя (ст. 26 НК РФ), уплата налога за налогоплательщика его поручителем (ст. 74 НК РФ).

Срок исполнения налоговой обязанности устанавливается налоговым законодательством применительно к каждому конкретному налогу. Налогоплательщику не запрещается уплатить соответствующий налог досрочно, т.е. после возникновения налоговой обязанности, но до наступления установленного законодательством срока уплаты.

Неисполнение физическим лицом или организацией налоговой обязанности в добровольном порядке является основанием для направления налоговым органом, органом государственного внебюджетного фонда или таможенным органом налогоплательщику требования об уплате причитающегося налога. Образовавшаяся в результате неуплаты или неполной уплаты налоговая недоимка взыскивается за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, а также путем обращения взыскания на иное имущество обязанного лица. Следовательно, при выявлении налоговой недоимки налоговые органы или уполномоченные органы первоначально должны направить налогоплательщику требование о ликвидации образовавшегося долга перед казной и уплате причитающейся пени, а только затем — в случае неисполнения этого требования — применять меры принуждения.

Наличие данного положения в ст. 45 НК РФ свидетельствует о том, что уплата налога может пониматься в двух значениях:

- в качестве действия *самого налогоплательщика* (добровольного или на основании требования уполномоченных органов государства);
- в качестве действия *налогового или иного уполномоченного органа по взысканию неуплаченного* (не полностью уплаченного) налога.

По общему правилу моментом исполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) своей обязанности по уплате налога служит момент предъявления в банк поручения на уплату налога. Аналогичное правило применяется и относительно налогов, уплачиваемых наличными денежными средствами. Вместе с тем *в зависимости от способа уплаты и порядка взимания* налоговая обязанность может быть исполнена и двумя другими способами:

- в порядке зачета переплаченной ранее суммы налога в соответствии со ст. 78 НК РФ;
- при взимании налога у источника выплаты налоговая обязанность считается исполненной с момента удержания обязательного платежа налоговым агентом.

Следовательно, Налоговый кодекс РФ также различает уплату налога как действие самого налогоплательщика и реальное перечисление налога в бюджет как действие банка, обслуживающего плательщика налога (сбора). Исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога посредством предъявления в банк надлежаще оформленного и обеспеченного денежными средствами платежного поручения влечет прекращение налогового правоотношения между налогоплательщиком и государством (муниципальным образованием) и возникновение бюджетных отношений. Однако относительно определения момента уплаты налога нормы Налогового кодекса РФ имеют приоритет над нормами бюджетного законодательства. Согласно п. 1 ст. 40 БК РФ налоговые доходы считаются уплаченными доходами соответствующего бюджета с момента, определяемого налоговым законодательством. Следовательно, момент уплаты налога может определяться только в соответствии с нормами Налогового кодекса РФ.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ, ст. 140 ГК РФ, ст. 27 ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» и ст. 1 ФЗ «О валютном регулировании и валютном контроле» налоги и сборы уплачиваются только в валюте Российской Федерации — рублях. Уплата обязательных платежей, в том числе иностранными лицами, в иностранной валюте не допускается.

Налоговое законодательство устанавливает различный, зависящий от статуса налогоплательщика, *порядок принудительного взыскания налога*. Относительно организаций предусмотрен бесспорный порядок. Взыскание налогов с физических лиц произ-

водится в судебном порядке. Вместе с тем НК РФ исключает возможность применения бесспорного взыскания налогов с организаций при наличии одного из следующих условий:

1) обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделок, заключенных налогоплательщиком с третьими лицами, или юридической квалификации статуса и характера деятельности налогоплательщика;

2) налоговым органом пропущен установленный срок на принятие решения о бесспорном взыскании налога.

Принудительное исполнение налоговой обязанности (взыскание налога) производится по решению налогового органа посредством направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств. До вынесения решения о принудительном взыскании налоговой недоимки налоговый орган обязан уведомить налогоплательщика об образовавшейся задолженности перед казной и предложить добровольно погасить недостающие налоговые платежи. Однако налоговым законодательством не установлен предельный срок, в течение которого налоговый орган может «ожидать» добровольного исполнения налоговой обязанности. Истечение дополнительного срока уплаты налога служит основанием для вынесения налоговым органом решения о принудительном (бесспорном) взыскании налога. Данное решение должно быть вынесено не позднее 60 дней с момента истечения дополнительного срока на уплату налога. Пропуск налоговым органом этого срока влечет невозможность бесспорного взыскания налога, и дальнейшее принудительное исполнение налоговой обязанности возможно только в судебном порядке.

Обязательным правилом бесспорного взыскания налоговой недоимки является необходимость уведомления налогоплательщика со стороны налоговых органов о вынесенном решении и его содержании в срок не позднее пяти дней после вынесения подобного нормативного акта.

Направленное в банк инкассовое поручение на перечисление налога в соответствующий бюджет подлежит безусловному исполнению банком не позднее одного операционного дня в очередности, установленной ст. 855 ГК РФ. Применяя названную норму, следует учитывать, что Постановлением Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности пункта 2

статьи 855 Гражданского кодекса Российской Федерации и части шестой статьи 15 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" в связи с запросом Президиума Верховного Суда Российской Федерации"» от 23 декабря 1997 г. № 21-П правило абз. 4 п. 2 ст. 855 ГК РФ признано неконституционным.

Постановление Конституционного Суда РФ послужило основанием для фактического изменения очередности исполнения банком инкассового поручения налогового органа. Начиная с 1999 г. и до настоящего времени применяется порядок списания денежных средств со счета налогоплательщика, определяемый ежегодными законами о федеральном бюджете. В частности, ст. 37 Федерального закона «О федеральном бюджете на 2002 год» устанавливает, что в целях обеспечения поступления доходов в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации впредь до внесения в соответствии с Постановлением Конституционного Суда РФ от 23 декабря 1997 г. № 21-П изменений в п. 2 ст. 855 ГК РФ при недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджеты государственных внебюджетных фондов, а также перечисление или выдача денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), производятся в порядке календарной очередности поступления указанных документов после перечисления платежей, отнесенных ст. 855 ГК РФ к первой и второй очереди.

Налоговый орган вправе выставить инкассовое поручение как на рублевый, так и на валютный счет налогоплательщика. Налоговый кодекс РФ не допускает обращение взыскания на ссудные, депозитные и бюджетные счета налогоплательщиков или налоговых агентов.

В случае недостаточности или отсутствия денежных средств, находящихся на банковском счете, для погашения налоговой недоимки налоговый орган вправе принять одно из двух решений:

1) продолжать обращение взыскания на банковский счет по мере поступления на него денежных средств;

2) взыскать налог за счет иного имущества налогоплательщика или налогового агента.

Взыскание налога или сбора за счет иного имущества налогоплательщика осуществляется в различных правовых режимах, зависящих от организационно-правового статуса частного субъекта.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации производится на основании решения, вынесенного руководителем (его заместителем) налогового органа. Данное решение подписывается руководителем (его заместителем) налогового органа, заверяется гербовой печатью и в течение трех дней направляется судебному приставу-исполнителю, который осуществляет исполнительное производство по общим правилам, установленным Федеральным законом «Об исполнительном производстве», но с учетом особенностей, предусмотренных налоговым законодательством.

Налоговым кодексом РФ устанавливается двухмесячный срок для совершения судебным приставом-исполнителем исполнительных действий, направленных на взыскание суммы налоговой недоимки.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации производится *в определенной последовательности.*

В первую очередь обращается взыскание на наличные денежные средства. Во вторую очередь подлежит взысканию имущество, непосредственно не участвующее в производственном цикле организации, в частности ценные бумаги, валютные ценности, непроизводственные помещения, легковой автотранспорт, предметы дизайна служебных помещений. В третью очередь налоговая недоимка удовлетворяется за счет готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих или не предназначенных для прямого участия в производстве. При недостаточности для погашения налогового долга денежных средств, вырученных по результатам обращения взыскания на перечисленное имущество, реализуются сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также основные средства организации — станки, оборудование, здания, сооружения.

В последнюю очередь подлежит изъятию и реализации в счет погашения налоговой недоимки имущество, переданное по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество. Однако обращение взыскания на такое имущество возможно при ус-

ловии, что для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога соответствующие договоры между недоимщиком и другими лицами были расторгнуты или признаны недействительными в порядке, установленном действующим налоговым и гражданским законодательством.

Относительно взыскания налога, сбора или пени за счет имущества налогоплательщика — физического лица определены судебные процедуры в порядке искового производства.

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица подается в течение шести месяцев после истечения срока, установленного налоговым органом для добровольного исполнения налоговой обязанности. Подсудность подачи искового заявления в данной ситуации соответствует общему правилу: исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика — физического лица или налогового агента — физического лица, являющихся индивидуальными предпринимателями, подается в арбитражный суд; исковые заявления о взыскании налоговой задолженности за счет имущества иных физических лиц подаются в суд общей юрисдикции. Соответственно подсудности иска дело о взыскании задолженности по налогу рассматривается в рамках арбитражного или гражданского процессов.

Последовательность обращения взыскания на имущество налогоплательщика — физического лица соответствует очередности взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента — организации.

Не подлежит взысканию имущество налогоплательщика (налогового агента), предназначенное для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Взыскание налога или сбора за счет имущества налогоплательщика или налогового агента осуществляется *в два этапа*. Во-первых, имущество должно быть реализовано судебным приставом-исполнителем. При этом Налоговый кодекс РФ запрещает должностным лицам налоговых органов приобретать имущество, реализуемое в порядке исполнения решения о принудительном взыскании налога. Во-вторых, за счет вырученных денежных сумм должна быть погашена налоговая задолженность частного субъекта. Налоговая обязанность физического лица или организации считается исполненной только при выполнении названных условий.

Характерные особенности исполнения налоговой обязанности установлены относительно ликвидируемых и реорганизуемых организаций.

Исполнение обязанности по уплате налогов, сборов, а также пеней и штрафов при ликвидации организации отличается от общего порядка:

- наличием налогового представителя ликвидируемой организации в лице ликвидационной комиссии, однако возложение на ликвидационную комиссию исполнения обязанности ликвидируемой организации по уплате налогов не означает изменения стороны в налоговом правоотношении; обязанным субъектом и, следовательно, надлежащим ответчиком будет оставаться сама ликвидируемая организация;
- применением порядка субсидиарной ответственности учредителей (участников) ликвидируемой организации по ее налоговым долгам; это означает, что в случае недостаточности денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, для исполнения в полном объеме обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) этой организации;
- очередностью исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, определяемой по правилам ст. 64 ГК РФ, в соответствии с которой задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды погашается в четвертую очередь.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов при реорганизации юридического лица возлагается на его правопреемника, который признается таковым в соответствии с гражданским законодательством. Вместе с тем НК РФ устанавливает различные способы перехода налогового долга, зависящие от содержания налоговой обязанности реорганизуемой организации. Так, задолженность по налогам и причитающиеся пени подлежат безоговорочному погашению правопреемником независимо от того, были ли известны правопреемнику эти факты и обстоятельства неисполнения (ненадлежащего исполнения) реорганизованным юридическим лицом своих налоговых обязанностей. При этом правопреемник обязан уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязанностям.

В отличие от сумм неуплаченных налогов и пеней налоговые санкции правопреемник обязан уплатить только при условии, что данные штрафы были наложены на реорганизуемое лицо до завершения его реорганизации.

7.3. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности

Своевременное и полное исполнение налоговой обязанности является конституционной обязанностью каждого физического лица или организации. Однако по различным причинам налогоплательщику не всегда удается выполнить финансовые обязательства перед государством, а некоторые субъекты сознательно уклоняются от участия в формировании государственной (муниципальной) казны. Поэтому государство вынуждено гарантировать поступление налоговых платежей посредством применения к имуществу налогоплательщика мер, установленных главой 11 НК РФ.

Налоговый кодекс РФ содержит следующий закрытый перечень способов обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов и сборов: залог имущества, поручительство, пеня, приостановление операций по счетам в банке, наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов — это *правовые ограничения имущественного характера, создающие условия для обеспечения фискальных интересов государства.*

Глава 11 НК РФ, устанавливающая правовые режимы мер обеспечения в налоговом праве, имеет общее название «Способы обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов», в то время как приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика отнесены законодательством к способам обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Таким образом, способы обеспечения исполнения налоговой обязанности понимаются в широком и узком значениях.

В широком смысле способы исполнения налоговой обязанности включают всю совокупность мер правового воздействия, перечисленных в п. 1 ст. 72 НК РФ.

В узком смысле исполнение налоговой обязанности обеспечивается залогом имущества, поручительством и пеней. Приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика гарантируют исполнение решения налогового органа о взыскании налога.

Относительно налогов и сборов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, таможенные органы могут применять и другие способы обеспечения исполнения налоговой обязанности. Согласно ст. 340 Таможенного кодекса РФ (далее — ТмК РФ) уплата таможенных платежей обеспечивается залогом товаров и иного имущества, банковской гарантией, внесением денежных средств в кассу или на счет таможенного органа в федеральном казначействе (денежный залог), поручительством.

Применяемые налоговым правом способы обеспечения исполнения налоговой обязанности носят исключительно имущественный характер, поскольку направлены на восстановление нарушенных фискальных прав государства и призваны гарантировать государству реальное надлежащее выполнение налогоплательщиком возложенных денежных обязанностей.

В налоговом праве обеспечение исполнения обязанности осуществляется способами, традиционно используемыми в гражданском обороте. Залог имущества, поручительство и пеня перешли в налоговое законодательство из гражданского; приостановление операций по счету и наложение ареста на имущество должника перенесены из гражданско-процессуального и арбитражно-процессуального законодательства.

В отличие от гражданского законодательства НК РФ не допускает применение иных способов обеспечения исполнения налоговой обязанности, кроме перечисленных п. 1 ст. 72. Следовательно, обеспечение налоговой обязанности иным способом, хотя и регулируемым законодательством (например, задатком), будет являться ничтожным.

1. *Залог имущества.* Обязанность по уплате налогов и сборов может обеспечиваться залогом в случае изменения сроков исполнения налоговой обязанности.

Правовой режим залога в налоговых отношениях регулируется гражданским законодательством, если иное не предусмотрено налоговым законодательством. Таким образом, в данной ситуации налоговое законодательство выступает специальным по отношению к нормам гражданского права.

Юридическое значение залога в налоговых отношениях выражается в осуществлении налоговой обязанности за счет стоимости заложенного имущества. Залог имущества оформляется договором, сторонами в котором выступают налоговый орган (залогодержатель) и налогоплательщик либо иное третье лицо, выступающее в интересах налогоплательщика (залогодатель).

Налоговую обязанность возможно обеспечить залогом двух видов: без передачи заложенного имущества налоговому органу и с передачей имущества. Второй вид залога называется закладом.

В случае нарушения налоговой обязанности, обеспеченной залогом, налоговый орган вправе реализовать предмет залога и погасить финансовый долг налогоплательщика перед государством. Таким образом, отношения залога имущества предоставляют государству в лице налоговых органов возможность требовать исполнения налоговой обязанности посредством продажи заложенного имущества и передачи ему в приоритетном порядке вырученных денежных средств. Однако сумма перечисляемых в доход государства денежных средств не может быть больше суммы налоговой обязанности.

2. *Поручительство.* Налоговая обязанность в случае изменения сроков ее исполнения может быть обеспечена поручительством.

Юридическое значение поручительства в налоговых отношениях заключается в том, что 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. В случае неисполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности, обеспеченной договором поручительства, налоговый орган получает возможность получить причитающиеся налоги не с налогоплательщика, а с его поручителя, который, как предполагается, имеет более устойчивое финансовое положение. Тем самым неисполнение налогоплательщиком своих фискальных обязательств перед государством влечет и ответственность его поручителя. Однако принудительное взыскание с поручителя суммы налоговой недоимки и начисленных пеней возможно для налоговых органов только в судебном порядке.

В рамках одного налогового обязательства могут выступать несколько поручителей, которые отвечают по долгам налогоплательщика солидарно, если иное не предусмотрено договором поручительства. Поручителем может быть как физическое, так и юридическое лицо.

При исполнении поручителем своих обязанностей по договору налогового поручительства он приобретает право регрессного требования от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, возникших в связи с исполнением налоговой обязанности плательщика налогов.

Гарантией соблюдения прав поручителя в налоговых отношениях является обязанность налоговых органов предоставить по требованию поручителя документы, подтверждающие факт невыполнения налогоплательщиком налоговой обязанности, а также сумму возникшей недоимки.

В отличие от гражданских правоотношений в налоговых отношениях поручитель обязуется исполнить налоговую обязанность налогоплательщика в полном объеме, а не частично. Если поручитель сам нарушает сроки исполнения налоговой обязанности, то начисляемая на сумму задолженности пеня также будет подлежать оплате поручителем.

3. *Пеня.* Налоговое законодательство считает пеней денежную сумму, которую налогоплательщик, плательщик сборов или налоговый агент должны выплатить в случае уплаты причитающихся сумм налогов и сборов в сроки более поздние, чем установленные законодательством о налогах и сборах.

Необходимо учитывать, что налоговое законодательство рассматривает пеню в двух аспектах: в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности и в качестве штрафной налоговой санкции.

Как способ обеспечения налоговой обязанности пеня направлена на гарантирование своевременного и полного внесения налога в соответствующий бюджет.

Особенностью правового режима пени является возможность ее применения независимо от вины налогоплательщика, а также иных способов обеспечения налоговой обязанности. Пеня уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер, гарантирующих уплату налогов, а также независимо от наложения мер ответственности за нарушение налогового законодательства.

Начисление пени начинается со следующего за установленным налоговым законодательством дня уплаты налога или сбора и продолжается ежедневно до дня погашения налогоплательщиком налоговой недоимки. Таким образом, сумма пени может превышать сумму долга по основной налоговой обязанности.

Налоговым кодексом РФ установлено правило, согласно которому пени не могут начисляться на сумму недоимки, которую налогоплательщик не смог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции по банковскому счету плательщика налогов или наложен арест на его имущество. Вместе с тем не приостанавливает начисление пеней подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита.

Уплата пени может быть произведена налогоплательщиком двумя способами: одновременно с уплатой суммы основного долга (налоговой недоимки) и после уплаты полной суммы причитающихся налогов. При недостаточности денежных средств на счете налогоплательщика в приоритетном порядке погашается налоговая недоимка.

Так же как и налоговая недоимка, пени могут быть уплачены налогоплательщиком добровольно или (в случае отсутствия надлежащего исполнения) взысканы в принудительном порядке. С организаций пени взыскиваются в бесспорном порядке, с физических лиц — только по решению суда.

Отнесение пени к обеспечительным способам обусловлено ее имущественно-восстановительным (компенсационным) характером, наличие которого было отмечено Постановлением Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П. В частности, Конституционный Суд указал, что пеня в налоговых отношениях рассматривается как определенная компенсация потерь государственной казны в результате недополучения вовремя сумм налогов. В этом смысле в налоговых отношениях пеня выполняет правовосстановительную функцию, а в качестве способа обеспечения налоговой обязанности носит скорее характер устрашения, нежели гарантии.

В случае превышения пени размера налоговой недоимки она превращается в налоговую санкцию и приобретает штрафную функцию.

4. *Приостановление операций по счетам налогоплательщика.* Юридическое значение приостановления операций по счетам налогоплательщика в банке означает временное прекращение обслуживающим банком всех расходных операций по данному счету независимо от величины остатка денежных средств и их соразмерности сумме налоговой недоимки.

Приостановление операций по счету относится к процессуальным способам обеспечения исполнения решения налогового

органа о взыскании налога. Наличие подобного способа и его использование гарантирует реальность исполнения налогоплательщиком своей налоговой обязанности.

Операции по счету приостанавливаются в следующих случаях:

- если налогоплательщик-организация не выполнил в установленные сроки требование налогового органа об уплате причитающихся налогов;
- если налогоплательщик-организация или налогоплательщик — индивидуальный предприниматель не представили в налоговый орган налоговые декларации в течение двух недель по истечении установленного срока;
- при отказе налогоплательщика-организации или налогоплательщика — индивидуального предпринимателя представить налоговые декларации в налоговый орган.

Решение о приостановлении счета может быть принято только руководителем (его заместителем) налогового органа. Причем Налоговый кодекс РФ относит принятие такого решения к исключительной компетенции того налогового органа, который направил налогоплательщику требование об уплате налога. Вынесенное решение о применении рассматриваемой меры обеспечения налоговой обязанности направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика о подобном решении.

Банк обязан безусловно принять решение налогового органа к исполнению и немедленно приостановить операции по счету своего клиента-налогоплательщика. Налоговый кодекс РФ категорически запрещает банку открывать налогоплательщику, в отношении которого налоговым органом принято решение о приостановлении операций по счету, новые счета. Нарушение установленного запрета образует состав налогового правонарушения и служит основанием для привлечения банка к налоговой ответственности. При этом банк не несет ответственности за убытки, которые возникли у налогоплательщика по причине приостановления операций по счету.

Решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика отменяется налоговым органом в течение одного дня с момента представления налогоплательщиком документов, подтверждающих полное выполнение налоговой обязанности или представление налоговой декларации.

5. *Арест имущества*. Арест имущества представляет процессуальный способ обеспечения исполнения решения налогового орга-

на о взыскании налога. Юридическая сущность ареста имущества заключается в ограничении права собственности налогоплательщика-организации в отношении принадлежащего ему имущества.

Арест имущества применяется в отношении налогоплательщиков, не исполняющих в установленные сроки обязанности по уплате налогов и сборов. Обязательным условием применения данной меры обеспечения решения налогового органа является наличие у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что недобросовестный налогоплательщик предпримет меры к сокрытию имущества или будет скрываться сам.

Права на арестованное имущество могут быть ограничены полностью или частично. Полным арестом имущества признается ограничение прав собственника относительно распоряжения арестованным имуществом, при этом владеть и пользоваться этим имуществом налогоплательщик может только с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Частичный арест имущества предполагает такое ограничение права собственности налогоплательщика, при котором владение, пользование и распоряжение имуществом допускается с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа. Несоблюдение порядка владения, пользования и распоряжения арестованным имуществом образует состав налогового правонарушения и влечет применение к виновному соответствующих санкций.

Налоговым законодательством в качестве гарантии соблюдения прав собственника-налогоплательщика установлено ограничение относительно объема арестованного имущества. Аресту подлежит только то имущество, которое необходимо и достаточно для исполнения налоговой обязанности.

Решение об аресте имущества принимается в форме постановления руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа. Отменить данное решение вправе тот же налоговый или таможенный орган, который его вынес. Основанием для отмены ареста имущества выступает прекращение обязанности налогоплательщика по уплате налогов. Постановление о наложении ареста на имущество может быть отменено вышестоящим налоговым или таможенным органом, а также судом. Режим ареста имущества прекращает действие в результате принудительного исполнения налоговой обязанности путем реализации этого арестованного имущества.

7.4. Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени

В некоторых случаях налогоплательщик исполняет свою налоговую обязанность в несколько большем объеме, чем причитается в соответствии с действующим налоговым законодательством. Переплата налогов, сборов или пеней может произойти по различным причинам, наиболее распространенными из которых являются расчетные ошибки, добросовестное заблуждение о ставках налога (сбора) или ставке рефинансирования Центрального банка РФ, неверная сумма недоимки, указанная налоговым органом, и т.д. Результатом подобных ошибок становится перечисление в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд денежной суммы в большем, чем причитается, размере.

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

По общему правилу зачет и возврат излишне уплаченной суммы налога (сбора) или пени производится налоговым органом без начисления процентов на эту сумму. Исключение составляет п. 10 ст. 78 НК РФ, согласно которому возвращаемая налогоплательщику сумма налога (сбора) включает проценты за пользование чужими денежными средствами при условии, что налоговым органом нарушен месячный срок на возврат переплаченной суммы.

Факт переплаты налога может быть установлен как налогоплательщиком, так и налоговым органом. Обязанностью фискального органа является сообщение налогоплательщику о каждом факте излишней уплаты налога и о размере суммы этой переплаты. Налоговые органы должны сообщать о переплате не позднее одного месяца со дня обнаружения такого факта, таможенные — в течение 10 дней.

Практика финансовой деятельности показывает, что налоговым органам не всегда возможно достоверно установить факт переплаты налога. В подобных ситуациях, предполагающих переплату налога, налоговый орган вправе предложить налогоплательщику провести совместную выверку уплаченных налогов. Результаты совместной проверки финансовой деятельности налогоплательщика оформляются актом и подписываются соответственно налоговым органом и налогоплательщиком.

При установлении данного факта зачет излишне уплаченных денежных сумм осуществляется одним из двух способов — по письменному заявлению налогоплательщика либо на основании решения, вынесенного налоговым органом по собственной инициативе.

Зачет излишне уплаченных налогов в счет будущих платежей осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика. Подобное заявление рассматривается налоговым органом в течение пяти дней с момента получения, и по результатам рассмотрения выносится решение. Принятие налоговым органом положительного решения возможно только при условии, что будущие платежи предназначены для зачисления в тот же бюджет (внебюджетный фонд), что и переплаченная сумма. О результатах рассмотрения обращения налогоплательщика и о вынесенном решении налоговые органы обязаны проинформировать заявителя не позднее двух недель со дня подачи заявления о зачете.

Переплата налога не означает лишения налогоплательщика права собственности на излишне перечисленные в доход казны денежные суммы. Вместе с тем налоговым законодательством ограничивается право частного субъекта по распоряжению переплаченной суммой, поскольку п. 5 ст. 78 НК РФ устанавливает следующие направления ее использования: излишне уплаченная или излишне взысканная сумма налога засчитывается в счет предстоящих налоговых платежей, на уплату пеней или погашение недоимки. Налогоплательщик вправе сам указать в своем заявлении на то обязательство, которое следует погасить за счет образовавшейся переплаты.

Если у налогоплательщика не имеется задолженностей перед бюджетной системой или внебюджетными фондами, то переплаченная денежная сумма подлежит возврату. Налоговым законодательством установлены различные механизмы возврата излишне уплаченных и излишне взысканных налогов (сборов) или пеней.

Возврат излишне уплаченных налогов возможен исключительно на основании письменного заявления налогоплательщика. Налоговое законодательство определяет срок давности для подачи подобного заявления — три года со дня уплаты излишней суммы налога (сбора) или пени. В случае, когда сумма переплаты налога превышает имеющуюся у налогоплательщика недоимку или задолженность по пеням, вначале производится зачет переплаченной суммы и налоговых задолженностей. Возврату будет подлежать только оставшаяся разница.

Излишне уплаченные денежные суммы подлежат возврату в течение одного месяца со дня подачи налогоплательщиком соответствующего заявления. Возврат производится за счет средств того бюджета (внебюджетного фонда), в доходную часть которого была произведена переплата.

Возврат излишне взысканных налоговых платежей осуществляется на основании установленного факта переплаты обязательных платежей, который произошел в результате исполнения налогоплательщиком решения налогового органа. Механизм возврата излишне взысканных налоговых сумм предусматривает административный и судебный способы. Обратиться в налоговый орган с заявлением о возврате суммы налога налогоплательщик имеет право в течение одного месяца со дня, когда ему стало известно о факте излишнего взыскания денежной суммы в счет налоговых платежей. Установленный срок является пресекательным, поскольку по истечении одного месяца налогоплательщик лишается права возврата переплаченных платежей в административном порядке. Дальнейшая защита имущественного права налогоплательщика относительно возврата излишне взысканного налога осуществляется в судебном порядке. Исковое заявление может быть подано в суд в течение трех лет начиная со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о факте излишнего взыскания.

Налоговый орган обязан рассмотреть письменное обращение налогоплательщика о возврате излишне взысканных сумм в течение двух недель со дня регистрации этого заявления. По результатам рассмотрения заявления начальником (его заместителем) налогового органа выносится решение. В случае признания налоговым органом факта излишнего взыскания налогов неправомерно начисленные суммы подлежат возврату налогоплательщику с начислением на них процентов по ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Неправомерно взысканные суммы возвращаются за счет средств того бюджета, в доход которого они были зачислены.

В целях защиты нарушенных прав налогоплательщиков законодательством определены сроки возврата излишне взысканных денежных сумм: налоговый орган обязан возвратить сумму переплаты не позднее одного месяца со дня принятия соответствующего решения начальником (его заместителем) налогового органа или вынесения решения судом.

Гарантией своевременного возврата излишне взысканных сумм налогов служит правило п. 5 ст. 79 НК РФ, согласно которому проценты на данную сумму начисляются со дня, следующего за днем взыскания, по день фактического возврата.

7.5. Изменение срока уплаты налога, сбора или пени

Исполнение налоговой обязанности не всегда возможно осуществить в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах. В целях недопущения нарушения налогового законодательства в части образования налоговой недоимки подп. 4 п. 1 ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право получать отсрочку, рассрочку или инвестиционный налоговый кредит. Механизм реализации данного положения представляет изменение срока исполнения налоговой обязанности и регулируется главой 9 НК РФ.

Изменение срока исполнения налоговой обязанности — это *перенос срока уплаты налога, сбора или пени на более поздний срок на условиях, устанавливаемых налоговым законодательством.*

В правоотношениях по изменению срока исполнения налоговой обязанности участвуют *три стороны*: финансовые государственные или муниципальные органы общей компетенции, налоговые органы, а также налогоплательщик, претендующий на изменение срока уплаты налога, сбора или пени (заинтересованное лицо).

В соответствии с принципами налогового федерализма и самостоятельности органов местного самоуправления существует разграничение налоговой компетенции между территориальными органами государства и муниципальных образований относительно принятия решений об изменении срока уплаты налога или сбора.

По общему правилу решение вопросов изменения сроков исполнения налоговой обязанности по федеральным налогам входит в компетенцию Министерства финансов РФ. Относительно изменения сроков уплаты региональных или местных налогов решения принимаются соответствующими финансовыми органами субъекта РФ или муниципального образования.

Учитывая специфику уплаты налоговых платежей при перемещении товаров через границу Российской Федерации, право изменения сроков исполнения налоговой обязанности относительно этих налогов, сборов или причитающейся пени принад-

лежит Федеральной таможенной службе или уполномоченным ею таможенным органам.

Особенности взимания государственной пошлины обусловили и порядок изменения сроков по ее уплате. Органами, в компетенцию которых входит принятие решения об изменении срока уплаты государственной пошлины, являются уполномоченные органы, осуществляющие контроль за платежом данного вида.

Правом изменения срока исполнения налоговой обязанности по налогам и сборам, поступающим во внебюджетные фонды, обладают органы соответствующих внебюджетных фондов.

Второй стороной в правоотношениях относительно изменения срока исполнения налоговой обязанности выступает налогоплательщик. Законодательство о налогах и сборах не устанавливает каких-либо ограничений по видам налогов, применительно к которым возможно изменение сроков их уплаты. Вместе с тем Налоговым кодексом РФ определяются обстоятельства, наличие хотя бы одного из которых исключает изменение срока уплаты налога. Срок уплаты налога *не может быть изменен, если в отношении заинтересованного лица*:

- возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении, связанном с нарушением законодательства о налогах и сборах;
- имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется изменением срока исполнения налоговой обязанности для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство.

Также исключается возможность изменения срока исполнения налоговой обязанности, если налогоплательщик уклоняется от обеспечения отсрочки или рассрочки по уплате налога, т.е. не предоставляет в залог свое имущество или поручительство третьего лица.

Срок исполнения налоговой обязанности может быть изменен относительно всей суммы причитающегося налога либо только ее части. Изменение срока уплаты налога не означает отмену существующей или возникновение новой налоговой обязанности налогоплательщика. Однако выполнение налоговой обязанности в

более поздние сроки образует сумму задолженности фискально обязанного лица перед бюджетом (внебюджетным фондом), поэтому на неуплаченную сумму налога начисляются проценты по ставке рефинансирования Центрального банка РФ. Тем самым перенос срока исполнения налоговой обязанности фактически означает предоставление возмездного кредита со стороны государства налогоплательщику за счет средств того бюджета или внебюджетного фонда, в доход которого должны были поступить неуплаченные вовремя налоги.

Возмездность (платность) изменения срока уплаты налогов исключается в тех случаях, когда своевременному исполнению налоговой обязанности препятствовали обстоятельства непреодолимой силы либо у государства (муниципального образования) имеется финансовый долг перед налогоплательщиком в виде задержки финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Предоставление возможности изменения срока исполнения налоговой обязанности способствует сохранению финансового равновесия фискально обязанного лица, но вместе с тем создает угрозу для государства (муниципального образования) неполучения либо недополучения суммы причитающихся налоговых платежей. В качестве гарантии своевременного погашения фискальной задолженности перед бюджетом или внебюджетным фондом налоговым законодательством предусмотрены следующие *способы обеспечения изменения срока уплаты налога*:

- залог имущества;
- поручительство.

Формой изменения срока уплаты налога или сбора может быть отсрочка, рассрочка или инвестиционный налоговый кредит. Какие-либо иные способы, предоставляющие налогоплательщику возможность более поздней уплаты налогов, сборов или пеней налоговым законодательством не предусмотрены и, следовательно, не подлежат применению.

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

Рассрочка по уплате налога заключается в предоставлении 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 уплаты налога могут быть предоставлены по одному или нескольким видам обязательных платежей на срок не менее одного, но не более шести месяцев. Течение срока изменения исполнения налоговой обязанности начинается с момента наступления общего срока уплаты налога.

Отсрочка или рассрочка уплаты налога *предоставляется на основании письменного заявления заинтересованного лица*. Подобное заявление составляется в двух экземплярах, один из которых подается в соответствующий уполномоченный государственный (муниципальный) орган, а второй в десятидневный срок направляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика.

Перенос срока исполнения налоговой обязанности в форме отсрочки или рассрочки возможен при наличии одного из обстоятельств, указанных в ст. 64 НК РФ.

В зависимости от императивности для уполномоченного органа обстоятельства, являющиеся основаниями для изменения срока уплаты налога, подразделяются следующим образом.

1. *Обстоятельства, подлежащие безусловному учету.* При их наличии уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке уплаты налога. Такими основаниями служат:

- причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иные обстоятельства непреодолимой силы;
- задержки налогоплательщику финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Единственным ограничением изменения срока исполнения налоговой обязанности при наличии данных обстоятельств является сумма причиненного заинтересованному лицу ущерба, сумма бюджетного недофинансирования либо сумма неоплаты государственного заказа — в пределах названных сумм отсрочка или рассрочка уплаты налога предоставляется в обязательном порядке.

2. *Обстоятельства, учитываемые по усмотрению уполномоченного органа.* При их наличии возможно, но не обязательно предоставление отсрочки. Такими основаниями служат:

- угроза банкротства налогоплательщика в случае единовременной выплаты им налога;
- бедственное имущественное положение физического лица, исключающее возможность единовременной выплаты налога;

- сезонный характер производства и (или) реализации товаров, работ или услуг налогоплательщиком.

Перечень обстоятельств, учитываемых при предоставлении отсрочки или рассрочки уплаты налогов, не является исчерпывающим. В отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, подобные основания могут быть дополнены ТмК РФ. Кроме федерального законодательства законами субъектов РФ могут быть установлены дополнительные основания и иные условия изменения срока исполнения налоговой обязанности, но только по отношению к региональным и местным налогам.

Бюджетный кредит предоставляется на условиях возмездности и при условии представления заемщиком обеспечения исполнения своего обязательства по возврату указанного кредита (п. 1 ст. 76 БК РФ).

Способами обеспечения исполнения обязательств по возврату бюджетного кредита могут быть только банковские гарантии, поручительства, залог имущества, в том числе в виде акций, иных ценных бумаг, паев, в размере не менее 100% предоставляемого кредита. Обеспечение исполнения обязательств должно иметь высокую степень ликвидности (п. 3 ст. 76 БК РФ).

При неспособности налогоплательщика обеспечить исполнение обязательств по бюджетному кредиту названными способами бюджетное законодательство исключает возможность изменения срока уплаты налогов.

Обязательным условием предоставления бюджетного кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика — получателя кредита. Предварительный финансовый контроль может быть осуществлен финансовым органом соответствующего территориального уровня либо по его поручению иным уполномоченным органом.

Во время действия договора бюджетного кредита уполномоченные органы имеют право контролировать финансово-хозяйственную деятельность налогоплательщика.

Особой формой изменения срока исполнения налоговой обязанности является ***инвестиционный налоговый кредит***, который отличается от отсрочки, рассрочки или налогового кредита специфичными основаниями предоставления, сроком переноса налоговых платежей, правилами накопления и погашения налоговой задолженности и причитающихся процентов за пользование кредитом. Он 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. Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет.

Условиями предоставления инвестиционного кредита служат указанные в ст. 67 НК РФ обстоятельства, наличие одного из которых дает право налогоплательщику требовать заключения договора об изменении срока уплаты налога на прибыли, региональных или местных налогов. Инвестиционный налоговый кредит предоставляется налогоплательщику-организации *при условии*:

- проведения этой организацией научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;
- осуществления этой организацией внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создания новых или совершенствования применяемых технологий, создания новых видов сырья или материалов;
- выполнения этой организацией особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставления ею особо важных услуг населению.

Перечень юридических фактов, служащих основаниями для предоставления инвестиционного налогового кредита, не является закрытым, поскольку законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления могут быть установлены иные основания и условия изменения срока уплаты региональных и местных налогов, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

Таким образом, основной особенностью инвестиционного налогового кредита является присущая ему регулирующая функция, направленная на стимулирование капитальных вложений или иной инвестиционной активности организаций-налогоплательщиков.

Действие отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита прекращается по истечении срока действия соответствующего решения налогового органа или договора. В отдельных

случаях, предусмотренных ст. 68 НК РФ, действие отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита может быть прекращено до истечения установленного срока.

Досрочное прекращение действия отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита возможно в двух случаях: добровольном и принудительном.

По воле налогоплательщика действие отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита прекращается в случае уплаты им всей причитающейся суммы налога и сбора, а также соответствующих процентов до истечения срока.

В принудительном порядке действие отсрочки, рассрочки или инвестиционного налогового кредита прекращается в случае нарушения заинтересованным лицом условий предоставления названных налоговых преимуществ. Такое досрочное прекращение осуществляется на основании решения уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора. При досрочном прекращении действия отсрочки или рассрочки налогоплательщик должен в течение одного месяца после получения им соответствующего решения налогового органа уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также причитающиеся пени.

Налогоплательщик имеет право обжаловать решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки или рассрочки в суд в порядке, установленном действующим законодательством.

Установлены и иные основания для *досрочного прекращения действия договора об инвестиционном налоговом кредите*. Согласно п. 7 ст. 68 НК РФ такой договор может быть досрочно прекращен по соглашению сторон или по решению суда. Основаниями досрочного прекращения договора инвестиционного налогового кредита могут выступать:

- нарушение налогоплательщиком предусмотренных договором условий реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления инвестиционного налогового кредита;
- нарушение налогоплательщиком своих обязательств по выполнению особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставлению особо важных услуг населению, в связи с исполнением которых получен инвестиционный налоговый кредит.

Налоговый контроль

8

8.1. Понятие и значение налогового контроля

Налоговый контроль является составной частью финансового контроля и одним из видов государственного контроля. Указом Президента РФ «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» от 25 июля 1996 г. № 1095[1] установлено, что государственный финансовый контроль включает в себя контроль за исполнением федерального бюджета и бюджетов внебюджетных фондов, организацией денежного обращения, использованием кредитных ресурсов, состоянием государственного внутреннего и внешнего долга, государственных резервов, предоставлением финансовых и налоговых льгот и преимуществ.

Контроль необходимо рассматривать в качестве *одной из форм управленческой деятельности*, т.е. как самостоятельную функцию управления, имеющую целевую направленность, определенное содержание и способы его осуществления. Налоговый контроль служит формой реализации контрольной функции налогов и с позиций налогового права призван в первую очередь охранять и обеспечивать имущественные права государства и муниципальных образований.

В целях объективной оценки роли и сущности налогового контроля его понятие следует рассматривать в двух аспектах: узком и широком.

В широком аспекте налоговый контроль — это совокупность мер государственного регулирования, обеспечивающих в целях осуществления эффективной государственной финансовой политики экономическую безопасность России и соблюдение государственных и муниципальных фискальных интересов.

В узком аспекте налоговый контроль — это контроль государства в лице компетентных органов за законностью и целесооб-

---

[1] *СЗ* РФ. 1996. № 31. Ст. 3696.

разностью действий в процессе введения, уплаты или взимания налогов и сборов.

Налоговый контроль, как и контроль вообще, представляет собой специальный способ обеспечения законности в налоговом праве и осуществляется на всех стадиях финансово-хозяйственной деятельности фискально обязанных лиц. Поскольку налоговый контроль является разновидностью государственного контроля, он несет в себе все сущностные черты последнего. В то же время налоговый контроль имеет некоторые специфические черты, отличающие его от иных направлений контрольной деятельности и заключающиеся в особенностях его объекта и предмета, состава субъектов контроля и подконтрольных лиц, целей и задач, а также форм и методов. Специфика налогового контроля зависит от сфер финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков, видов налогов, правового статуса налогоплательщика и т.д.

Объектами налогового контроля являются движение денежных средств в процессе аккумулирования публичных денежных фондов, а также материальные, трудовые и иные ресурсы налогоплательщиков.

Предметом налогового контроля выступают валютные и кассовые операции, сметы предприятий, налоговые декларации, использование налоговых льгот, бухгалтерская документация и т.д.

Субъектами налогового контроля являются налоговые органы, органы государственных внебюджетных фондов, таможенные органы, ФСЭНП. Отдельными контрольными полномочиями относительно сферы налогообложения обладают Счетная палата РФ и Министерство финансов РФ.

Подконтрольными субъектами выступают организации и физические лица, на которых возложена обязанность уплачивать законно установленные налоги и сборы. В системе правоотношений, складывающихся в сфере налогового контроля, эти субъекты становятся адресатами властных предписаний, что и обусловливает необходимость контроля за выполнением установленных правил поведения.

Цель налогового контроля может быть определена как обеспечение законности и эффективности налогообложения. Наиболее ярко это выражается в проверке соблюдения специальных налоговых режимов.

Налоговый контроль за законностью распространяется и на совершение действий (операций), установленных не только запрещающими нормами. Например, подконтрольными являются требования о предоставлении налоговым органам информации, необходимой для осуществления контроля за правильностью исчисления и полнотой уплаты налогов.

Выполнение основной цели налогового контроля осуществляется путем решения определенных *задач*, зависящих от проводимой государством финансовой политики:

- обеспечение экономической безопасности государства при формировании публичных централизованных и децентрализованных денежных фондов;
- обеспечение надлежащего контроля за формированием государственных доходов и рациональным их использованием;
- улучшение взаимодействия и координации деятельности контрольных органов в Российской Федерации;
- проверка выполнения финансовых обязательств перед государством и муниципальными образованиями со стороны организаций и физических лиц;
- проверка целевого использования налоговых льгот;
- пресечение и предупреждение правонарушений в налоговой сфере.

В сферу налогового контроля не входит проверка исполнения финансовых требований и правил экономического, а не юридического характера, которые хотя и влияют на фискальные интересы государства, но не относятся к финансово-правовому регулированию (управление портфелем ценных бумаг, планирование прибыли на коммерческом предприятии, соблюдение экспортных и импортных квот и т.д.). Налоговый контроль за частным сектором экономики затрагивает только сферу выполнения денежных обязательств перед государством (уплату налогов и иных обязательных платежей), соблюдение законности и целевого использования налоговых льгот, соблюдение установленных государством правил ведения бухгалтерского учета, а также выполнение законных требований уполномоченных органов государства относительно предоставления какой-либо финансовой документации.

Эффективность налогового контроля во многом зависит от качества организации бухгалтерского и налогового учета.

8.2. Формы и виды налогового контроля

Реализация налогового контроля осуществляется посредством процедурно-процессуальной деятельности налоговых органов, основу которой составляют обоснованные и адаптированные конкретные приемы, средства или способы, применяемые при осуществлении контрольных функций.

Форма налогового контроля — это *способ конкретного выражения и организации контрольных действий*. Под формой налогового контроля можно понимать и отдельные аспекты проявления сущности контроля в зависимости от времени проведения контрольных мероприятий.

Основными формами налогового контроля являются:

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

Контроль за деятельностью налогоплательщиков может осуществляться и в иных формах, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Формы налогового контроля имеют большое значение, поскольку от правильного выбора контролирующими субъектами конкретных действий и процедур зависит достижение конечного результата и эффективность контроля. С другой стороны, адекватное применение приемов и способов налогового контроля гарантирует соблюдение прав и законных интересов подконтрольных субъектов, позволяет не препятствовать нормальному функционированию их финансово-хозяйственной деятельности.

Наличие у налогового контроля разнообразных целей и задач обусловливает и дифференцированные подходы к их решению, т.е. необходимость использования тех или иных способов проверок, оценок и анализа финансового состояния подконтрольных субъектов. Применение определенной формы зависит и от других факторов: правового положения и особенностей деятельности контролирующих органов; объектов контроля; оснований возникновения налогово-контрольных правоотношений; особенностей ведения бухгалтерского учета; финансово-правового режима доходов и расходов подконтрольного субъекта и т.д.

Налоговый контроль классифицируется по различным основаниям на несколько групп.

1. *В зависимости времени проведения.* По этому основанию налоговый контроль подразделяется на предварительный, текущий и последующий.

Предварительный налоговый контроль проводится до отчетного периода по конкретному виду налога либо до решения вопроса о предоставлении налогоплательщику налоговых льгот, изменении сроков уплаты налогов и т.д. Например, обязательным условием предоставления налогового кредита является проведение предварительной проверки финансового состояния налогоплательщика со стороны уполномоченного государственного органа.

Важное значение предварительный контроль имеет при оценке экономических, правовых и политических последствий налоговых законопроектов; при введении в действие новых финансово-правовых норм, регулирующих налогообложение хозяйствующих субъектов. Предварительная реализация контрольными органами своих функций имеет большое значение для предупреждения правонарушений и способствует укреплению финансовой дисциплины.

Внешне результаты предварительного налогового контроля могут быть оформлены в виде экспертных заключений по проектам договоров о предоставлении налоговых льгот, налоговых кредитов, отсрочки или рассрочки уплаты налогов и т.д.

Текущий налоговый контроль проводится во время отчетного налогового периода. Особенностью текущего налогового контроля является его проведение в ходе реализации хозяйственных или финансовых операций, т.е. в процессе ежедневной работы налогоплательщиков. Поэтому текущий налоговый контроль иначе называют оперативным. Данный вид контроля основывается на бухгалтерском и налоговом учетах, первичных документах, инвентаризациях, порядке ведения кассовых операций, что позволяет и контролирующим органам, и подконтрольным субъектам быстро реагировать на изменения в финансовой деятельности, предупреждать нарушения налогового законодательства и, таким образом, предотвращать финансовые потери государственной или муниципальной казны.

Последующий налоговый контроль проводится после завершения отчетного периода путем анализа и ревизии бухгалтерской и финансовой документации.

Главной целью последующего налогового контроля является оценка своевременности и полноты исполнения налоговой обязанности со стороны фискально обязанных лиц. Основным критерием последующего налогового контроля следует считать максимальную полноту охвата проверками, ревизиями и другими методами всех сторон финансово-хозяйственной деятельности подконтрольного субъекта.

В ходе осуществления налогового контроля по окончании отчетного налогового периода определяется состояние финансовой дисциплины, выявляются налоговые правонарушения и в конечном счете закладывается база для дальнейшего совершенствования государственной и муниципальной финансовой деятельности. Последующий налоговый контроль отличается углубленным анализом финансово-хозяйственной деятельности фискально обязанного лица за определенный период и позволяет определить степень эффективности проведенных ранее предварительного и текущего контроля.

2. *В зависимости от субъекта.* Налоговый контроль выступает разновидностью финансовой деятельности и одновременно разновидностью управленческой деятельности государства в налоговой сфере, поэтому выделяют контроль:

- *налоговых органов*;
- *таможенных органов*;
- *органов государственных внебюджетных фондов.*

3. *В зависимости от места проведения.* По данному основанию налоговый контроль подразделяется следующим образом:

- *выездной* — в месте расположения налогоплательщика;
- *камеральный* — по месту нахождения налогового органа.

8.3. Налоговые проверки

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 предостав-

лено ст. 31 НК РФ и ст. 7 Закона РФ «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. Основной целью налоговых проверок является контроль за соблюдением фискально обязанными лицами законодательства о налогах и сборах, своевременностью и полнотой уплаты причитающихся обязательных платежей.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ субъектами, уполномоченными проводить налоговые проверки, выступают *налоговые и таможенные органы*. Таможенные органы полномочны проводить налоговые проверки только в отношении налогов, подлежащих уплате при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации. Таким образом, полноправными субъектами, обладающими всеми правами на проведение налоговых проверок относительно всех фискально обязанных лиц и по уплате всех видов налогов, выступают исключительно налоговые органы.

Налоговым законодательством предусмотрены следующие общие правила проведения налоговых проверок.

Срок давности проведения налоговой проверки составляет три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Данный срок соотносится со сроком давности привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах, который также равен трем годам.

В случае возникшей у налогового органа необходимости получения информации о деятельности третьих лиц, связанной с проверяемым налогоплательщиком, допускается истребование у этих лиц документов, имеющих значение для выявления фактической финансово-хозяйственной деятельности проверяемого субъекта. Подобные процессуальные действия называются *встречной налоговой проверкой*. Однако не следует считать встречную проверку самостоятельным видом налоговых проверок, поскольку ее назначение возможно исключительно в пределах осуществления камеральной или выездной налоговой проверки. Тем самым ис-

требование документов у третьих лиц (встречная налоговая проверка) не имеет самостоятельного процессуального значения и служит одним из методов проведения камеральной или выездной налоговой проверки.

По общему правилу *запрещается* проведение повторных выездных налоговых проверок по одному и тому же объекту — налогу, подлежащему уплате или уплаченному налогоплательщиком за ранее проверенный отчетный период. Исключение из этого правила составляют два случая:

1) проведение налоговой проверки в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика;

2) проведение налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первичную проверку.

Гарантией соблюдения прав налогоплательщиков при проведении налоговых проверок служит установленный ст. 103 НК РФ *принцип недопустимости причинения неправомерного вред*а. Названный принцип предоставляет подконтрольным субъектам правовую защиту от произвольных действий сотрудников налоговых органов, осуществляющих контрольные мероприятия. При производстве проверок налоговое законодательство запрещает причинение вреда налогоплательщику, плательщику сборов, налоговому агенту или их представителям, а также имуществу, находящемуся в их владении, пользовании или распоряжении. Реализация принципа недопустимости причинения неправомерного вреда обеспечивается посредством возмещения убытков, причиненных такими действиями. Неправомерными действиями сотрудников налоговых органов следует считать поступки, совершенные с превышением законно установленной компетенцией либо при злоупотреблении предоставленными правами.

Причиненные неправомерными действиями убытки *подлежат возмещению в полном объеме*, включая упущенную выгоду (неполученный доход), при этом не имеет значения форма вины, содержащейся в действиях сотрудников налоговых органов. Возмещение налогоплательщику неправомерно причиненного вреда производится за счет средств казны Российской Федерации, казны субъекта РФ или муниципальной казны.

Налоговые проверки подразделяются на два вида: камеральные и выездные.

1. *Камеральная налоговая проверка* проводится по месту нахождения налогового органа должностными лицами этого орга-

на. Данный вид проверок осуществляется по отношению ко всем видам налогоплательщиков и без какого-либо специального решения руководителя налогового органа, поскольку факт сдачи фискально обязанным лицом финансовой отчетной документации автоматически выступает юридическим фактом для проверки ее достоверности. Проведение камеральной налоговой проверки по факту сдачи финансовой документации обусловливает и периодичность данного вида контроля — *по мере предоставления отчетности*.

Камеральная налоговая проверка должна быть проведена в течение не более трех месяцев со дня сдачи налогоплательщиком в налоговый орган документов, являющихся объектами налогового контроля. Продление срока проведения камеральной проверки не допускается. Если налоговый орган не успел осуществить сопоставление данных финансовой отчетности налогоплательщика, то возможно назначение выездной налоговой проверки.

Объектом камеральной налоговой проверки служит финансово-хозяйственная деятельность проверяемого лица за отчетный налоговый период.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе не ограничиваться документами, предоставленными фискально обязанным лицом, и затребовать дополнительные сведения, получить объяснения и документы, свидетельствующие о добросовестном исполнении налогоплательщиком налоговой обязанности.

Основным способом камеральной формы проверки является *выборочный метод*, предполагающий выверку точно очерченного круга финансовых документов.

Результатом камеральной налоговой проверки служит вывод контролирующего должностного лица налогового органа о достоверности, сомнительности либо недостоверности сведений, содержащихся в отчетных финансовых документах. Если налоговой проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между представленными сведениями, то об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести в установленный срок необходимые изменения или дополнения. При выявлении проверяющим лицом налоговой недоимки налогоплательщику также предъявляется требование об уплате недостающей суммы налогов (сборов).

2. *Выездная налоговая проверка* проводится по одному или нескольким налогам *на основании решения налогового органа*. Основ-

ным отличием выездной налоговой проверки от камеральной служит место ее проведения, которым является место нахождения налогоплательщика либо место занятия им предпринимательской деятельностью.

Объектом выездной налоговой проверки выступают финансово-хозяйственные операции налогоплательщика за весь отчетный период, но не более чем за три года, предшествующие назначению данного вида проверки.

Выездная налоговая проверка проводится с использованием *сплошного метода*, посредством которого не только проверяются все документы налогоплательщика, имеющие отношение к уплате налогов, но и проводится инвентаризация имущества, осмотр (обследование) территории и помещений налогоплательщика, используемых им для извлечения прибыли (дохода).

Инициатором проведения выездной налоговой проверки может быть исключительно руководитель (его заместитель) налогового органа, который и выносит соответствующее решение.

По общему правилу налоговая проверка по месту нахождения налогоплательщика не может продолжаться более двух месяцев. В исключительных случаях допускается продление процессуального срока проведения выездной налоговой проверки до трех месяцев.

В ходе проведения выездной налоговой проверки сотрудники налоговых органов имеют обширные процессуальные права, в частности: изымать документы, свидетельствующие о факте налогового правонарушения; вызывать и допрашивать свидетелей; привлекать специалистов и (или) переводчиков; привлекать понятых; назначать экспертизу.

По окончании выездной налоговой проверки контрольным органом составляется *справка о проведенных процессуальных мероприятиях*, в которой отражаются предмет проверки и сроки ее проведения.

Не позднее двух месяцев после составления данной справки должностное лицо налогового органа обязано оформить результаты выездной налоговой проверки в виде акта. В *акте налоговой проверки* фиксируются выявленные и документально подтвержденные факты налоговых правонарушений либо отсутствие фактов нарушения налогового законодательства. В случае выявления в ходе проведенной проверки налоговых правонарушений в акте налоговой проверки обязательно отражаются выводы и

предложения проверяющих по устранению выявленных деликтов, а также указываются статьи Налогового кодекса РФ, на основании которых квалифицируются деяния налогоплательщика.

Акт налоговой проверки подписывается должностным лицом налогового органа, проводившим проверку, а также руководителем проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем или их представителями. Налогоплательщик имеет право не подписывать акт налоговой проверки и предоставить письменное объяснение о причинах подобного отказа. В случае несогласия налогоплательщика с фактами или выводами, содержащимися в акте налоговой проверки, он имеет право в двухнедельный срок представить в налоговый орган письменные возражения по акту в целом или по его отдельным положениям, а также вправе приложить к своим возражениям документы (заверенные копии), свидетельствующие об обоснованности его возражений.

Руководитель (его заместитель) налогового органа обязан в течение двух недель рассмотреть акт выездной налоговой проверки и принять мотивированное решение о наличии или отсутствии в деяниях проверяемого субъекта состава налогового правонарушения либо о необходимости проведения дополнительных контрольных мероприятий.

Характеристика налоговых правонарушений

9

9.1. Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах

Государственно-политические преобразования и проводимые в России экономические реформы, направленные на развитие предпринимательской деятельности, функционирование новых форм бизнеса, обусловливают постоянный рост количества налогоплательщиков. В то же время для переходного периода реформирования экономики характерно появление неблагоприятных факторов, оказывающих воздействие и на налоговую сферу, в первую очередь таких, как инфляционные процессы, слабое развитие отечественных товаропроизводителей, несовершенство налогового законодательства. Недостатки в законодательстве, регулирующем налоговые отношения, не только способствуют, но зачастую и провоцируют совершение правонарушений. В конечном счете совокупность названных факторов приводит к уменьшению доходов населения, одновременно сокращая поступления денежных средств в бюджетную систему и государственные внебюджетные фонды.

Одним из основных элементов степени и характера общественной опасности налоговых правонарушений является посягательство на установленную Конституцией РФ публично-правовую обязанность всех граждан уплачивать законно установленные налоги и сборы. В этой обязанности налогоплательщиков воплощен публичный интерес всех членов общества, что и закреплено нормами налогового права. Именно данная особенность налогового права — принудительный характер изъятия части дохода и вызывает в ответ на налоговые санкции государства противодействие налогоплательщиков, выражающееся в уклонении от уплаты налогов.

Специфика посягательств на нормальное функционирование налоговых правоотношений обусловлена тем, что налоги, согласно их экономической, социально-политической и юридиче-

ской сущности, выступают основным средством материального обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований. Сокращение налоговых поступлений в бюджетную систему либо их непланомерное поступление неизбежно становится основным фактором невыполнения либо неэффективного выполнения государством своих внешних и внутренних функций. В конечном счете недостаточное финансирование государственных полномочий, слабое материальное обеспечение публичных целей и задач влекут ослабление управления обществом и подрывают национальную безопасность.

Общественные отношения, складывающиеся между публичным (государством и (или) муниципальными образованиями) и частными субъектами относительно взимания налогов, изначально в силу своей социальной природы конфликтны и, таким образом, объективно требуют правового регулирования. В свою очередь, механизм правового регулирования налоговых отношений объективно нуждается в охране правовыми средствами.

В современных условиях развития системы российского законодательства *правовая охрана механизма налоговых отношений обеспечивается различными отраслями права*: финансовым, уголовным, административным и таможенным. Данное обстоятельство является аргументом для отнесения налоговой ответственности к комплексному межотраслевому правовому институту. Следует оговориться, что понимание налоговой ответственности через сумму соответствующих отраслевых институтов, охраняющих налоговые отношения, имеет значение только для удобства анализа этой категории в качестве учебной дисциплины.

Институт налоговой ответственности не относится к исключительным явлениям российской правовой системы. Правовые институты, состоящие из правовых предписаний, содержащихся в различных нормативно-правовых актах, — объективно обусловленный закономерный феномен. В связи с динамикой общественных отношений в налоговом праве происходит постоянное дополнение и изменение нормативного материала, что влечет невозможность в рамках одного нормативного акта общего действия (Налоговый кодекс РФ) обеспечить всю полноту регулирования налоговых отношений. Более того, различная степень общественной опасности налоговых правонарушений не позволяет осуществлять охрану материальных норм какой-либо одной отраслью права. Основной задачей законодателя при ре-

гулировании института налоговой ответственности следует считать создание непротиворечивых правовых норм, взаимно дополняющих друг друга.

Правовой сферой действия института налоговой ответственности является привлечение к ответственности за совершение любого противоправного деяния, имеющего *единый родовой объект посягательств* — общественные отношения, складывающиеся относительно установления, введения, взимания налогов, а также в процессе осуществления налогового контроля и налогового процесса. Относительно налоговой сферы охранительные институты финансового, уголовного, административного и таможенного права имеют совпадающие моменты, обусловленные их специфическим характером. Особенность охранительных институтов проявляется в функциональной роли — охране общественных отношений, регулируемых налоговым правом. Поскольку предназначением охранительных правовых институтов является опосредование отношений, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах, то и юридическая конструкция этих правовых институтов совпадает и отражает *состав правонарушения*: объект, объективную сторону, субъект и субъективную сторону.

Являясь комплексным межотраслевым правовым институтом, налоговая ответственность не относится всецело к какой-либо одной отрасли права, охраняющей налоговые отношения. Относительная самостоятельность такого правового образования, как налоговая ответственность, объясняется ее интегрированным характером, обусловленным вторичностью по отношению к охраняемым материальным нормам финансового права. Поэтому институт налоговой ответственности в качестве комплексной правовой категории, соединяющей в себе различные охранительные нормы, не может быть полностью «монолитно» отнесен к какой-либо одной отрасли права. Правовой институт не относится к первичным правовым образованиям — качеством первоосновы обладает правовая норма, которая может принадлежать только одной отрасли права и даже в составе правового образования не может входить в иную отрасль права.

Правовой институт налоговой ответственности состоит из отдельных структурных элементов — *субинститутов*, которые представляют собой отраслевые институты ответственности за нарушения налогового законодательства. В пределах института налоговой ответственности каждый субинститут регулирует конкретный род

деликтных отношений — финансовых (налоговых), административных, таможенных или уголовных.

Вместе с тем необходимо подчеркнуть условность отнесения налоговой ответственности к полноправным правовым общностям. Говоря об институте налоговой ответственности, следует учитывать, что его состав образуют равнозначные, самостоятельные институты других отраслей права, регулирующих общественные отношения, вертикальные и функциональные связи которых на несколько порядков сильнее, чем их связи между собой.

Объединения норм, устанавливающих финансовую, уголовную, административную или таможенную ответственность за налоговые правонарушения, являются неотделимой частью соответствующих отраслей права. Бесспорно, что институт налоговых преступлений относят к уголовному праву, а институт налоговых правонарушений — к финансовому (налоговому). В основе подобного утверждения лежит предметный принцип классификации общественных отношений. Однако, как уже отмечалось, ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах может регулироваться нормами разных отраслей. В подобной ситуации охранительные отношения налоговой сферы разграничиваются по дополнительному критерию — методу правового регулирования.

Таким образом, комплексность института налоговой ответственности представляет относительное соединение специальных правовых общностей (совокупности норм права), обеспечивающих различными правовыми режимами охрану одного вида общественных отношений — налоговых. Разнородность отраслей права, охраняющих налоговые отношения, допускает сочетание и в определенных целях объединение правовых норм, но не является основанием для образования единых, качественно однородных общественных отношений, т.е. не дает генетической возможности рождения нового института или тем более отрасли права — налоговой ответственности.

Основаниями привлечения к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах является совершение одного из следующих деликтов:

1) налоговое правонарушение;

2) нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки административных правонарушений (налоговые проступки);

3) нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки преступлений (налоговые преступления).

Современное состояние российской правовой системы таково, что каждый из видов нарушений законодательства о налогах и сборах регулируется самостоятельной отраслью права: финансовым, таможенным, административным или уголовным. Поэтому в зависимости от квалификации состава правонарушения меры ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах содержатся в НК РФ, ТмК РФ, КоАП РФ или УК РФ соответственно.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах — это *охранительное правоотношение, возникающие на основании законодательства о налогах и сборах между государством и нарушителем законодательства относительно возложения на виновного субъекта дополнительной обязанности, связанной с лишениями личного и материального характера.*

Необходимо учитывать, что НК РФ, КоАП РФ и ТмК РФ содержат конкурирующие составы налоговых правонарушений. В случае выявления налогового правонарушения, содержащего одновременно признаки налогового и административного или налогового и таможенного деликта, приоритет имеют нормы Налогового кодекса РФ. Так, согласно ст. 1 НК РФ законодательство Российской Федерации о налогах и сборах состоит из самого Кодекса и принятых в соответствии с ним федеральных законов о налогах и сборах. Ответственность за налоговые правонарушения устанавливается непосредственно Налоговым кодексом РФ (подп. 6 п. 2 ст. 1). В соответствии с п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, установленным Кодексом. Следовательно, в случае нарушения законодательства о налогах и сборах охранительные правоотношения должны складываться только на основании норм Налогового кодекса РФ и регулироваться институтом налоговой ответственности.

Представляется более целесообразным нормы, охраняющие налоговые отношения, но содержащиеся в КоАП РФ и ТмК РФ, консолидировать в Налоговом кодексе РФ, что будет способствовать повышению эффективности правоохранительной функции ответственности за нарушения законодательства налогах и сборах. Такое соединение охранительных норм позволит: во-первых, устра-

нить смешение различных видов юридической ответственности, вызывающей в правоприменительной практике немало трудностей; во-вторых, рассматривать налоговую ответственность не в качестве комплексного правового образования, а как полноправный институт в границах подотрасли налогового права.

Консолидация охранительных норм будет соответствовать и общепринятым научным трактовкам правоохранительного института[1], поскольку в рамках налогового права как регулятивной подотрасли финансового права произойдет соединение и компоновка в самостоятельные подразделения охранительных норм. Синтезирование норм права, охраняющих налоговые отношения, позволит создать единый правоохранительный комплекс, подчинить ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах единым исходным идеям финансового права и принципам налогового права.

9.2. Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений

Согласно ст. 106 НК РФ ***налоговым правонарушением*** признается совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Действовавший до принятия Налогового кодекса РФ Закон об основах налоговой системы не содержал нормативного определения налогового правонарушения, что в правоприменительной практике влекло применение финансовых санкций только на основе установления самого факта нарушения налогового законодательства. Пробел законодательства восполнялся Постановлением Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г. № 20-П. Исследуя положения налогового законодательства, Конституционный Суд РФ определил налоговое правонарушение как предусмотренное законом противоправное виновное деяние, совершенное умышленно либо по неосторожности.

Названное постановление Конституционного Суда РФ имело важное значение в условиях отсутствия законодательного опре-

---

[1] См., например: *Проблемы* теории государства и права: Учебник / Под ред. С.С. Алексеева. М., 1987. С. 215.

деления налогового правонарушения и явилось основой для ст. 106 НК РФ.

Законодательное определение налогового правонарушения является обобщающей (собирательной) категорией, отражающей объективную реальность негативных процессов в налоговой сфере. Данное определение, как и определение любого иного правонарушения или преступления, содержит в себе минимальное, но одновременно достаточное количество существенных признаков налоговых правонарушений. Вводя в профессиональный юридический оборот категорию «налоговое правонарушение», законодатель не мог включить в ее содержание исчерпывающий перечень признаков, особенностей всех правонарушений, совершаемых в налоговой сфере, поскольку определение налогового правонарушения должно быть применимым в практической деятельности. Реализация поставленной цели возможна только в том случае, если вводимое определение будет достаточно емким и унифицированным по содержанию, понятным не только профессиональным юристам, но и всем участникам налоговых отношений.

Данное определение содержит следующую совокупность наиболее важных ***юридических признаков*** налогового правонарушения.

1. *Противоправность деяния.* Налоговое правонарушение представляет собой деяние, нарушающее нормы законодательства о налогах и сборах. Противоправность является юридической формой (выражением) материальной характеристики общественного свойства налогового правонарушения. Налоговым правонарушением считается только деяние, предусмотренное законодательством о налогах и сборах. Следовательно, деяния, содержащие признаки составов правонарушений, перечисленные в главах 16 и 18 НК РФ, но не нарушающие законодательство о налогах и сборах, не могут относиться к налоговым правонарушениям. Противоправное деяние может совершаться в форме действия (например, воспрепятствование доступу сотрудников налоговых органов на территорию налогоплательщика; отказ предоставить налоговым органам необходимые сведения и т.д.) или бездействия (например, непредставление в налоговые органы отчетности; неуплата налогоплательщиком причитающейся суммы налога; неперечисление банком в бюджет соответствующих налоговых платежей по поручениям своих клиентов; неудержание налоговым агентом суммы налога на доходы физических лиц и т.д.);

2. *Виновность.* Налоговое правонарушение совершается виновно (умышленно или по неосторожности). Виновность означает предусмотренное Налоговым кодексом РФ психическое отношение лица в форме умысла или неосторожности к совершаемому деянию и его последствиям. Форма вины является обязательным признаком налогового правонарушения, поскольку тот или иной ее вид всегда содержится в нормах Налогового кодекса РФ, определяющих составы правонарушений, и большинство составов налоговых правонарушений, установленных в нем, предполагает наличие неосторожной формы вины.

Относительно налоговых правонарушений волевые признаки виновного психического отношения выражаются в желании наступления, в сознательном допущении, в расчете на предотвращение последствий. При отсутствии у правонарушителя волеизъявления на совершение налогового правонарушения, он несет ответственность за неиспользование своих способностей для предотвращения вредных последствий;

3. *Наказуемость деяния* — совершение налогового правонарушения влечет для нарушителя негативные последствия в виде налоговых санкций. Наказуемость является формальным признаком налогового правонарушения, поскольку налоговым правонарушением признается совершенное противоправное деяние фискально обязанных лиц, ответственность за которое предусмотрена Налоговым кодексом РФ. Установление ответственности за налоговые правонарушения только Кодексом является императивной нормой, и, таким образом, никакие иные нормативные правовые акты не могут содержать положений, относящихся к налоговой ответственности.

Сущность наказуемости как формального признака налогового правонарушения заключается в угрозе применения наказания к виновным лицам при нарушении ими запрета совершать какие-либо деяния либо не совершать действия, юридические признаки которых закреплены в главах 16 и 18 НК РФ.

Определение уполномоченными органами в поведении лица, привлекаемого к ответственности, всех юридических признаков налогового правонарушения дает основания для квалификации совершенного им деяния в качестве налогового правонарушения и применения соответствующих мер воздействия.

Налоговое правонарушение является фактическим правовым основанием юридической ответственности и в силу этого харак-

теризуется совокупностью объективных и субъективных признаков, образующих ***состав налогового правонарушения***, который представляет собой это установленные нормами налогового права признаки (элементы), совокупность которых позволяет считать противоправное деяние налоговым правонарушением.

Состав налогового правонарушения образуют четыре элемента: объект, объективная сторона, субъект и субъективная сторона.

1. *Объект налогового правонарушения* составляют охраняемые законодательством общественные отношения, складывающиеся в налоговой сфере. Объектом правонарушения является то, на что оно посягает, чему причиняет или может причинить какой-либо вред. Налоговые правонарушения характеризуются общностью объекта посягательств — это фискальная компетенция государства и его законные интересы в налоговых отношениях, охраняемые налоговым законодательством. Общим объектом налоговых правонарушений могут быть как материальные, так и процессуальные права государства: нарушения налогового законодательства препятствуют полноценному формированию доходных частей бюджетов и внебюджетных фондов, не позволяют осуществлять налоговый контроль, нарушают права законопослушных налогоплательщиков и т.д.

Непосредственными объектами конкретного налогового правонарушения могут являться императивно установленные отношения по взиманию налогов и сборов, отношения по осуществлению налогового контроля, а также в случаях, прямо предусмотренных НК РФ, — отношения в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей.

2. *Объективная сторона налоговых правонарушений* представляет совокупность признаков противоправных деяний, предусмотренных нормами налогового права и характеризующих внешнее отражение (проявление) налоговых правонарушений в реальной действительности. Основания привлечения к ответственности за налоговые правонарушения, а также за нарушения банками законодательства о налогах и сборах установлены НК РФ.

Признаки противоправности деяний можно подразделить на обязательные и факультативные.

Обязательными признаками объективной стороны налоговых правонарушений следует считать: само противоправное деяние и его результат, наличие причинной связи между деянием и результатом (последствиями). Нарушитель налогового законодательства

подлежит ответственности только в том случае, если наступившие общественно опасные последствия находятся в прямой причинной связи с совершенным противоправным деянием. Относительно налоговых правонарушений с материальным составом следует учитывать, что отсутствие причинной связи является основанием для освобождения лица от налоговой ответственности.

Факультативными признаками объективной стороны налоговых правонарушений являются место, способ, обстановка, время, систематичность и повторность совершения правонарушения.

Обстановка совершения правонарушения учитывается для квалификации ряда налоговых правонарушений. Например, ведение организацией деятельности без постановки на учет в налоговом органе.

Время совершения налогового правонарушения имеет важное значение для его квалификации, поскольку позволяет определить налоговый период, в котором произошло нарушение, и, таким образом, правильно выбрать норму налогового права, подлежащую применению. Например, грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода.

Систематичность также названа законодателем в качестве одного из признаков налогового правонарушения. Например, п. 3 ст. 120 НК РФ квалифицирует грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения как систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Повторность совершения налогового правонарушения отнесена Налоговым кодексом РФ к квалифицирующим признакам, влияющим на размер налоговой санкции.

Деяния, составляющие объективную сторону налоговых правонарушений, могут выражаться как в действиях, так и в бездействии. Относительно налоговых правонарушений юридическая характеристика бездействия не отличается от противоправного действия, поскольку сущность бездействия в налоговом праве заключается в несовершении фискально обязанным лицом императивных предписаний правовых норм, хотя оно обязано и может их совершить. Совершая правонарушение в форме бездействия, субъект налоговых отношений не уплачивает причитающиеся

налоги, не сдает декларации в налоговые органы, не ведет финансовый учет и т.д. В таком случае недобросовестный участник налоговых правоотношений подлежит ответственности за юридическое бездействие, выразившееся в невыполнении действий, установленных законодательством о налогах и сборах.

3. *Субъектом налогового правонарушения* является лицо, совершившее нарушение налогового законодательства и которое в соответствии с действующим законодательством может быть привлечено к ответственности.

Субъекты налоговых правонарушений подразделяются на общие и специальные. Общий субъект определяется на основании положений Налогового кодекса РФ. Поскольку налоговые правонарушения совершаются физическими лицами и организациями, то общими субъектами налоговых правонарушений могут быть:

- налогоплательщики — российские организации, иностранные и международные организации, созданные на территории Российской Федерации филиалы и представительства иностранных и международных организаций, граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства;
- плательщики сборов;
- налоговые агенты — российские и иностранные организации, а также индивидуальные предприниматели;
- законные представители налогоплательщика — физического лица;
- свидетели, переводчики, эксперты, специалисты и иные фискально обязанные лица;
- организации и физические лица, являющиеся адресатами установленных налоговым законодательством императивов (ограничений и властных предписаний), непосредственно не связанных с уплатой налогов и сборов.

Специальным субъектом налогового правонарушения может быть только лицо, прямо названное в норме Налогового кодекса РФ, описывающей конкретный состав налогового правонарушения. Например, субъектом такого правонарушения, как уклонение от постановки на учет в налоговом органе, может быть только организация или индивидуальный предприниматель.

Общая и специальная правосубъектность взаимосвязаны и взаимообусловлены. В определенных составах налоговых право-

нарушений специальная правосубъектность дополняет, развивает или конкретизирует общую, но не изменяет сущности общей правосубъектности. Установление состава других налоговых правонарушений требует выявления более сложной конструкции взаимодействия специальной и общей правосубъектности, когда специальная правосубъектность не только конкретизирует общую, но и видоизменяет и ограничивает ее.

По общему правилу ст. 107 НК РФ ответственности подлежат общие субъекты, если норма Налогового кодекса РФ, описывающая определенный вид налогового правонарушения, не содержит требований о наличии у субъекта специальных признаков, отражающих какие-либо характерные особенности.

Физические лица могут быть привлечены к ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах с 16-летнего возраста. Кроме возраста, на возможность отнесения физического лица к субъектам налоговой ответственности влияют еще два обстоятельства. Во-первых, привлекаемое лицо должно быть вменяемым, т.е. понимать значение своих действий и руководить ими. Во-вторых, на момент совершения налогового правонарушения физическое лицо должно обладать гражданской дееспособностью, необходимой для исполнения обязанности по уплате налогов. По общему правилу, установленному ст. 21 ГК РФ, способность гражданина своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их возникает в полном объеме с 18-летнего возраста. Несовершеннолетний, достигший 16 лет, может быть объявлен полностью дееспособным в случае, если он работает по трудовому договору, контракту или занимается предпринимательской деятельностью. Одновременно следует учитывать, что несовершеннолетний может быть ограничен или лишен дееспособности на основаниях, предусмотренных п. 4 ст. 26 ГК РФ. Таким образом, недееспособность влечет отсутствие вины в действиях правонарушителя и, следовательно, отсутствие субъективной стороны налогового правонарушения. В таком случае привлечь физическое лицо к ответственности за нарушение налогового законодательства невозможно.

Законный представитель налогоплательщика — физического лица может являться субъектом налогового правонарушения только в случае несовершения тех действий, которые он обязан был осуществить в силу приобретенного статуса представителя.

Например, законный представитель несет ответственность за несвоевременное представление налоговой декларации, несоблюдение порядка использования арестованного имущества и т.д.

4. *Субъективная сторона налогового правонарушения* представляет совокупность признаков, отражающих внутреннюю сторону противоправного деяния (действия или бездействия) и характеризующих внутренние психические процессы, происходящие в сознании правонарушителя относительно содеянного и его последствий.

Принцип привлечения к юридической ответственности только за совершение виновного деяния является исходным началом всех публичных отраслей права, в том числе и налогового права. Согласно п. 1 ст. 110 НК РФ налоговое правонарушение может быть совершенно умышленно или по неосторожности.

Налоговое правонарушение признается совершенным ***умышленно*** при наличии совокупности следующих признаков:

- правонарушитель сознавал общественную опасность своих действий или бездействия;
- правонарушитель желал или сознательно допускал наступление вредных последствий в результате осуществления своих действий (бездействия).

Налоговый кодекс РФ предусматривает две формы вины — *прямой умысел* и *косвенный умысел*, различаемые между собой только по волевому критерию. Интеллектуальный критерий умысла в налоговых правонарушениях одинаков. Сущность налогового правонарушения, совершенного в форме прямого умысла, заключается в том, что лицо осознавало противоправный характер своих действий (бездействия) и желало наступления вредных последствий в результате осуществления своих действий (бездействия). Сущность налогового правонарушения, совершенного в форме косвенного умысла, выражается в том, что правонарушитель хотя и не желал наступления вредных последствий, но сознательно допускал их появление в результате осуществления своих действий (бездействия).

Вина в форме умысла является необходимым элементом для установления ряда составов налоговых правонарушений, например: внесение в налоговую декларацию заведомо ложных сведений; занижение налогооблагаемой базы; дача экспертом заведомо ложного заключения и т.д.

Неосторожная форма вины не подразделяется в налоговом праве на какие-либо виды и по своей сущности во многом сов-

падает с преступной небрежностью, определяемой по аналогии с ч. 3 ст. 26 УК РФ. Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности при наличии следующей совокупности признаков: правонарушитель не осознавал общественную опасность своих действий (бездействия) либо вредный характер последствий, причиняемых своим деянием, в то время как должен был или мог это осознавать.

Неосторожная форма вины присутствует в тех налоговых правонарушениях, которые совершаются, как правило, вследствие недостаточной квалификации бухгалтеров, недисциплинированности, низкого уровня внутриведомственного финансового контроля и т.д.

Виновность лица, допустившего нарушение налогового законодательства, исключается, если это лицо на момент совершения противоправного деяния было невменяемым.

При совершении налогового правонарушения организацией также возможно определение вины в ее действиях (бездействии). Пункт 4 ст. 110 НК РФ определяет, что вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, деяния (действия или бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения. Единственным исключением из названного правила является положение подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ, согласно которому совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком — физическим лицом, находившимся в момент его совершения в невменяемом состоянии, исключает вину лица в совершении налогового правонарушения. Следовательно, невменяемость какого-либо должностного лица не исключает возможности привлечения организации к налоговой ответственности.

В практике налоговой деятельности часто встречаются случаи, когда представителем организации выступает другая организация. В данной ситуации вина представляемой организации будет определяться в зависимости от вины должностных лиц организации-представителя. Таким образом, определяя состав налогового правонарушения законодатель рассматривает действия (бездействие) представителя в качестве аналогичных деяний самой представляемой организации.

Таким образом, ***состав налогового правонарушения*** представляет собой *законодательно построенную юридическую модель типичных признаков виновного противоправного деяния, нарушающего*

законодательство о налогах и сборах и за которое Налоговым кодексом РФ установлены меры ответственности.

Состав налогового правонарушения следует рассматривать в качестве системы объективных и субъективных факторов (признаков), совокупность которых необходима и достаточна для признания физического лица или организации совершившими нарушение налогового законодательства.

Состав налогового правонарушения является критерием достоверной квалификации совершенного деяния и, следовательно, обоснованного применения налоговой санкции. Одновременно состав налогового правонарушения имеет важное значение для обеспечения прав человека и гражданина, а также соблюдения принципа законности привлечения к налоговой ответственности. Наличие в противоправном деянии совокупности объективных и субъективных признаков является единственным юридическим основанием для привлечения лица к ответственности, поэтому при отсутствии хотя бы одного признака конкретного состава налогового правонарушения квалификация содеянного в качестве налогового правонарушения исключается.

9.3. Классификация составов налоговых правонарушений

Видовое многообразие налоговых правонарушений предполагает классификацию их составов по различным критериям.

Первый критерий — степень общественной опасности. Составы налоговых правонарушений подразделяются на три вида: основной (простой), квалифицированный и привилегированный.

1. *Основным* (*простым*) является состав налогового правонарушения, содержащий минимально необходимую совокупность объективных и субъективных признаков, всегда имеющих место при совершении какого-либо конкретного вида налогового правонарушения. Простой состав налогового правонарушения не предполагает и не требует дополнительных признаков, повышающих или понижающих уровень общественной опасности противоправного деяния.

Так, к простым составам налоговых правонарушений относятся: нарушение налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе; нару-

шение налогоплательщиком установленного срока представления в налоговой орган информации об открытии и закрытии им счета в каком-либо банке; непредставление налогоплательщиком или его законным представителем в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета; грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение одного налогового периода; неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налогооблагаемой базы или неправильного исчисления налога по итогам налогового периода, выявленные при выездной налоговой проверке налоговым органом; несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Кроме того, Налоговый кодекс РФ содержит и иные составы налоговых правонарушений, степень общественной опасности которых позволяет отнести их к основным (простым) составам.

2. *Квалифицированным* является состав налогового правонарушения, требующий для своего определения дополнительные признаки противоправного деяния, повышающие уровень общественной опасности содеянного для нормального функционирования налогового законодательства. Например, дополнительные признаки противоправных действий или бездействия необходимы для установления следующих составов: нарушение налогоплательщиком установленного Налоговым кодексом РФ срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе на срок более 90 дней; непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах и сборах срока представления такой декларации; грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода; грубое нарушение организацией правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы; умышленная неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия); повторное неправомерное сообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ это лицо должно сообщить налоговому органу.

3. *Привилегированным* является состав налогового правонарушения, требующий для своего определения дополнительные признаки противоправного деяния, понижающие уровень общественной опасности содеянного в сфере нормального функционирования налогового законодательства. Учитывая высокую значимость соблюдения налоговой дисциплины, законодатель почти не дифференцирует ответственность за налоговые правонарушения в сторону ее снижения. Привилегированным можно считать состав налогового правонарушения, описываемый п. 3 ст. 126 НК РФ, — непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) — физическим лицом в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Налоговым кодексом РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Второй критерий — особенности конструкции объективной стороны. В зависимости от того, учитываются ли при привлечении правонарушителя к налоговой ответственности последствия совершенных им противоправных деяний, налоговые правонарушения подразделяются на материальные и формальные.

1. За совершение налогового правонарушения *с материальным составом* ответственность может наступить только при наличии негативных последствий, образовавшихся в результате действия (бездействия) правообязанного лица. Квалифицируя налоговое правонарушение с материальным составом, обязательно необходимо устанавливать причинную связь между совершенными деяниями и наступлением негативных общественно опасных последствий. Отсутствие причинной связи исключает привлечение к налоговой ответственности.

К налоговым правонарушениям с материальным составом относятся: ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе; нарушение налогоплательщиком срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в банке; непредставление налогоплательщиком в срок до 180 дней налоговой декларации в налоговый орган по месту учета; неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом; нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора; неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика или

налогового агента; неисполнение банком решения о взыскании налога, сбора или пени.

За совершение налогового правонарушения с формальным составом для привлечения виновного к ответственности достаточно самого факта совершения деяния, наличие (или отсутствие) негативных последствий не учитывается. Так, налоговыми правонарушениями с формальным составом можно считать такие деяния, как неуплата или неполная уплата сумм налога, в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействий); отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки; дача экспертом заведомо ложного заключения, а также иные правонарушения, предусмотренные главой 16 и 18 НК РФ.

Третий критерий — форма совершения противоправного деяния. В зависимости от наличия действий или бездействия в объективной стороне налогового правонарушения выделяют следующие налоговые правонарушения.

1. Правонарушения, совершенные в результате *действия* налогоплательщика, налогового агента или иных лиц.

2. Правонарушения, совершенные в результате *бездействия* налогоплательщика, налогового агента или иных лиц.

3. Правонарушения, совершенные в результате *совокупности действий и бездействия* — налоговые правонарушения с так называемой смешанной объективной стороной. Например, «смешанными» составами следует считать неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога, подлежащего уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации; ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе.

Четвертый критерий — непосредственный объект состава правонарушений. В данной группе выделяются правонарушения, посягающие:

1) *на материальные фискальные права государства*, т.е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством общественные отношения, обеспечивающие уплату или изъятие налога;

2) *на процессуальные фискальные права государства*, т.е. нарушающие урегулированные налоговым законодательством обще-

ственные отношения, обеспечивающие учет налогоплательщиков, производство налогового контроля, осуществление производства по делам о налоговых правонарушениях.

9.4. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 Налогового кодекса Российской Федерации

Системный анализ положений п. 4 ст. 104 и ст. 106 НК РФ позволяет сделать вывод о законодательном разграничении налоговой, административной и иной ответственности, наступающей за нарушение правил поведения в сфере налоговых отношений. Следовательно, налоговая ответственность может рассматриваться в узком смысле в качестве самостоятельного вида финансовой ответственности, обособленной от институтов ответственности, включенных в состав иных отраслей права.

Виды налоговых правонарушений и меры ответственности за их совершение установлены главой 16 НК РФ. Структура и состав рассматриваемой главы находятся в постоянной динамике, обусловленной периодом становления охранительных налоговых правоотношений.

С момента вступления Налогового кодекса РФ в действие ряд статей из состава главы 16 НК РФ исключен по различным основаниям[1]. Так, исключение ст. 121 устранило ответственность за одно из самых распространенных налоговых правонарушений — нарушение правил составления налоговой декларации, а исключение ст. 127 было обусловлено требованиями юридической техники, поскольку положения данной статьи по существу дублировали ст. 126 НК РФ и в результате создавали значительные трудности в правоприменительной деятельности.

Вместе с тем некоторые составы налоговых правонарушений были изъяты законодателем из текста главы 16 НК РФ и перенесены в КоАП РФ. С момента вступления в действие нового КоАП РФ утратили силу ст. 124 НК РФ, устанавливавшая ответственность за незаконное воспрепятствование доступу долж-

[1] Ст. 121 исключена на основании Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ, ст. 124 — на основании Федерального закона от 30 декабря 2001 г. № 196-ФЗ, ст. 127 — на основании Федерального закона от 9 июля 1999 г. № 154-ФЗ.

ностного лица налогового органа, таможенного органа, органа государственного внебюджетного фонда на территорию или в помещение, а также п. 3 ст. 126 НК РФ, предусматривавший ответственность физических лиц за непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля. Целесообразность перемены «места жительства» названных норм НК РФ вызывает большие сомнения.

Глава 16 НК РФ объединяет ст. 116—129[1], сущность которых заключается в следующих положениях.

Статья 116. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе

Объектом данного правонарушения являются полномочия налоговых органов по осуществлению учета налогоплательщиков в целях налогового контроля. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе посягает на установленный налоговым законодательством порядок управления в налоговой сфере. Обязанность налоговых органов вести в установленном порядке учет налогоплательщиков установлена подп. 3 п. 1 ст. 32 НК РФ.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган. Обязанность налогоплательщика встать на налоговый учет установлена подп. 2 п. 1 ст. 23 НК РФ, нарушение которой и обусловливает наличие объективной стороны данного правонарушения.

Критерии возникновения у субъектов налоговых правоотношений обязанности постановки на учет определены ст. 83 НК РФ, согласно которой налогоплательщики подлежат налоговому учету в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств. Налоговый кодекс РФ предусматривает и иные основания постановки на учет налогоплательщиков.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, а также иностранных организаций определяются Министерством финансов РФ.

Постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика организации и индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от возникновения налоговой обязанности. Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в едином государственном реестре юридических лиц, едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

При осуществлении деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Постановка на учет частного нотариуса осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ.

Постановка на учет адвоката осуществляется налоговым органом по месту его жительства на основании сведений, сообщаемых советом адвокатской палаты субъекта РФ в соответствии со ст. 85 НК РФ.

Постановка на учет в налоговых органах физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту жительства физического лица на основе информации, предоставляемой органами, указанными в ст. 85 НК РФ.

В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

Налоговый кодекс РФ возлагает на налоговые органы обязанность на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обеспечить постановку их на учет.

Устанавливая объективную сторону рассматриваемого правонарушения, следует учитывать, что ст. 83 НК РФ регламентируется порядок постановки на учет организаций и физических лиц, а не принадлежащего им имущества, поскольку организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, а также в собственности которой находится подлежащее налогообложению недвижимое имущество, обязана встать на учет в качестве налогоплательщика в налоговом органе как по своему месту нахождения, так и по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения и месту нахождения принадлежащего ей недвижимого имущества и транспортных средств.

В случае непостановки организацией на налоговый учет своих обособленных подразделений объективная сторона противоправного деяния (бездействия) складывается относительно каждого из таких неучтенных объектов, и, следовательно, состав налогового правонарушения по одному из пунктов ст. 116 НК РФ образуется отдельно по каждому не поставленному на учет объекту.

Составы правонарушений, описываемых ст. 116 НК РФ, являются *формальными*, поскольку срок подачи заявления о постановке на налоговый учет не ставится в зависимость от осуществления потенциальным налогоплательщиком какой-либо финансово-хозяйственной деятельности.

Налоговым законодательством сроки постановки на учет в налоговых органах определены *только для индивидуальных предпринимателей и организаций*. Физические лица, не занимающиеся индивидуальной предпринимательской деятельностью, не обязаны представлять в налоговые органы заявления о постановке на учет, поскольку подлежат учету в уведомительном порядке. Регистрация таких физических лиц в качестве налогоплательщиков осуществляется налоговыми органами самостоятельно на основе информации органов ЗАГСа, органов, осуществляющих регистрацию сделок с недвижимым имуществом или транспортными средствами.

Учитывая изложенное, на налогоплательщика, вставшего на учет в конкретном налоговом органе по одному из изложенных в ст. 83 НК РФ оснований, не может быть возложена предусмотренная ст. 116 НК РФ ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на учет в том же самом налоговом органе, но по иному упомянутому в этой статье основанию.

Выполнение налогоплательщиком обязанности по постановке на учет подтверждается *свидетельством о постановке на налоговый учет или уведомлением о постановке на налоговый учет*, выдаваемыми налоговыми органами. Свидетельство выдается налоговыми органами при осуществлении учета налогоплательщика по месту жительства или по месту регистрации юридического лица. Уведомление выдается при постановке на налоговый учет по месту нахождения обособленного подразделения, недвижимого имущества или транспортных средств.

Согласно п. 3 ст. 31 НК РФ ФНС имеет право утверждать формы заявлений о постановке на налоговый учет, соблюдение которых обязательно для налогоплательщиков. Однако налоговая ответственность возможна только за неподачу в установленный срок заявления о постановке на налоговый учет. Следовательно, сам факт подачи в налоговый орган заявления с просьбой о постановке на налоговый учет является подтверждением выполнения налогоплательщиком соответствующей обязанности. При установлении объективной стороны налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 116 НК РФ, следует учитывать положения п. 1 ст. 84 НК РФ, согласно которому форма заявления о постановке на учет устанавливается ФНС.

При подаче заявления о постановке на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения организация одновременно с этим заявлением представляет в одном экземпляре копии заверенных в установленном порядке свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения, документов, подтверждающих создание обособленного подразделения (при их наличии).

При подаче заявления индивидуальный предприниматель одновременно с заявлением о постановке на учет представляет свидетельство о государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или представляет копию лицензии на право занятия частной практикой, а также документы, удостоверяющие личность налогоплательщика и подтверждающие регистрацию по месту жительства.

Однако добросовестное исполнение налогоплательщиком обязанности по постановке на налоговый учет заключается в своевременной подаче заявления. Поэтому несоблюдение установленной ФНС формы заявления, а также непредставление или неполное представление иных документов, предусмотренных п. 1 ст. 84 НК РФ

и нормативными актами налоговых органов, не образуют объективной стороны рассматриваемого правонарушения.

В хозяйственной практике налогоплательщиков иногда возникают ситуации, влекущие прекращение обязанности по постановке на налоговый учет до истечения срока такой постановки. Обстоятельства, влекущие прекращение обязанности по учету, могут возникнуть при ликвидации обособленного подразделения организации, отчуждении недвижимого имущества или транспортных средств, подлежащих налогообложению, и в других аналогичных ситуациях.

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе, содержащее признаки правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 116 НК РФ, считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного для подачи заявления о постановке на учет самого лица, недвижимого имущества или транспортного средства.

Правонарушение, предусмотренное п. 2 ст. 116 НК РФ, будет считаться оконченным по истечении 91-го дня со дня окончания срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе.

Привлечение лица к налоговой ответственности по п. 2 ст. 116 исключает привлечение его к ответственности по п. 1 этой же статьи.

Таким образом, *объективная сторона* составов, описанных ст. 116 НК РФ, выражается в бездействии потенциального налогоплательщика в виде невыполнения им своей обязанности подать в установленный законом срок заявление в налоговый орган о постановке на учет по месту жительства, по месту нахождения обособленного подразделения, а также принадлежащего физическому лицу или организации недвижимого имущества или транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Субъектом, нарушающим срок постановки на учет в налоговом органе, может быть физическое лицо или организация, обязанные самостоятельно заявить в налоговый орган о постановке на учет самих себя, недвижимого имущества или транспортных средств.

Субъективная сторона рассматриваемого правонарушения характеризуется виной в форме умысла.

Ответственность за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе не зависит от правового статуса налогоплательщика, последствий непостановки на учет, а также характера

просрочки исполнения обязанности по подаче заявления о постановке на налоговый учет. Налоговая санкция выражена *в виде штрафа*, размер которого обусловлен длительностью срока правонарушения.

Статья 117. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе

Объектом рассматриваемого правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля.

Объективная сторона представляет внешнее проявление общественно опасного деяния в виде осуществления организацией или индивидуальным предпринимателем деятельности без постановки в установленный срок на учет в налоговом органе. Налоговые органы не могут проконтролировать финансово-хозяйственную деятельность субъекта, который у них не зарегистрирован, ввиду отсутствия информации о появлении нового налогоплательщика. Ведение предпринимательской деятельности без постановки на налоговый учет создает условия для образования теневого капитала, что подрывает в конечном итоге экономическую безопасность государства.

Сущность налоговой ответственности за нарушение данного вида налоговых отношений обусловлена установленной ст. 23 НК РФ обязанностью налогоплательщика встать на налоговый учет. Поэтому объективная сторона деяний, наказываемых по ст. 117 НК РФ, аналогична объективной стороне ст. 116 НК РФ и выражается в нарушении налогоплательщиком установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговый орган. Отличие заключается в том, что непостановка на учет в налоговом органе является следствием бездействия налогоплательщика.

Обязательным условием для квалификации налогового правонарушения по ст. 117 НК РФ является совокупность двух факультативных признаков объективной стороны: времени и обстановки совершения правонарушения. Следовательно, налоговая ответственность по данному составу может наступить только при наличии следующих двух условий:

1) налогоплательщиком нарушен срок (установленный ст. 83 НК РФ) подачи заявления о постановке его на налоговый учет;

2) лицом, обязанным встать на налоговый учет, в течение срока просрочки осуществлялась предпринимательская деятельность (совершались действия, направленные на извлечение дохода).

Некоторые особенности имеет объективная сторона данного правонарушения относительно организации, уклоняющейся от постановки на налоговый учет по месту нахождения своего обособленного подразделения. Привлечение такого налогоплательщика к ответственности по ст. 117 НК РФ возможно при наличии совокупности следующих признаков:

- нарушение срока подачи заявления о постановке на учет по месту нахождения обособленного подразделения;
- осуществление в период просрочки предпринимательской деятельности (действий, направленных на извлечение прибыли) посредством работы обособленного подразделения.

Отдельный квалифицирующий признак присутствует в структуре объективной стороны п. 2 рассматриваемой статьи: превышение на 90 дней и более обязанным субъектом срока, установленного ст. 83 НК РФ для подачи заявления в налоговый орган о постановке на учет.

Уклонение от постановки на учет в налоговом органе является длящимся правонарушением, поэтому для квалификации налогового правонарушения по п. 1 или п. 2 ст. 117 НК РФ существенное значение имеет срок, в течение которого налогоплательщиком извлекался доход. Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1, начинает образовываться на следующий день после дня истечения срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе. Деяние, предусмотренное п. 2, начинает совершаться на 91-й день осуществления предпринимательской деятельности без постановки на налоговый учет. Таким образом, время, в течение которого правонарушитель осуществлял деятельность без соответствующей налоговой регистрации, исчисляется со следующего дня, до которого налогоплательщик обязан был подать заявление о постановке на налоговый учет, до дня прекращения правонарушения.

Прекращено данное правонарушение может быть на основании одного из двух юридических фактов: совершения действий — подачи самим налогоплательщиком заявления о постановке его на налоговый учет; наступления событий, препятствующих осуществлению предпринимательской деятельности без постановки на налоговый учет (например, пресечения такой деятельности правоохранительными или налоговыми органами). Однако совершение правонарушителем действий или наступление событий, пресекающих уклонение от постановки на налоговый учет,

не влияет на квалификацию содеянного в качестве налогового правонарушения, предусмотренного ст. 117 НК РФ.

Необходимо учитывать, что квалифицирующим признаком рассматриваемой статьи является «ведение деятельности», поэтому налогоплательщик может быть привлечен к ответственности исключительно в случае ведения им предпринимательской деятельности после истечения срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе.

Налогоплательщик, вставший на учет в соответствующем налоговом органе по одному из предусмотренных ст. 83 НК РФ оснований, но не поставивший на учет недвижимое имущество или транспортное средство, не может быть привлечен к ответственности по ст. 117 НК РФ за уклонение от повторной постановки на учет в том же самом налоговом органе.

Состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 117 НК РФ, — *материальный*, вследствие чего не имеет правового значения добросовестное ведение налогоплательщиком бухгалтерского учета, подача соответствующих деклараций, уплата причитающихся налогов с этой деятельности и т.д. Наступление ответственности за совершение рассматриваемого правонарушения обусловлено фактом осуществления предпринимательской деятельности без соответствующей налоговой регистрации. Квалифицирующим признаком данного состава является презумпция деятельности налогоплательщика, направленной на извлечение прибыли. Однако согласно п. 6 ст. 108 НК РФ бремя доказывания признаков объективной стороны лежит на налоговом органе. Фактами, свидетельствующими о ведении налогоплательщиком деятельности, могут быть заключение гражданско-правовых договоров, получение различных товаров, оказание услуг или выполнение работ в пользу других лиц и т.д. Таким образом, фактическое неполучение дохода после истечения срока постановки на налоговый учет, не является основанием, освобождающим налогоплательщика от ответственности по ст. 117 НК РФ.

Ведение деятельности субъектом, уклоняющимся от постановки на налоговый учет, подразумевает получение (образование, создание) какого-либо хотя бы одного объекта налогообложения. Примечательно, что наличие законно предоставленной льготы по налогу, объект которого получен в результате противоправной деятельности без налоговой регистрации, не является основанием для освобождения от ответственности по ст. 117 НК РФ.

Правонарушение в виде уклонения от постановки на учет в налоговом органе считается оконченным в момент его добровольного прекращения налогоплательщиком или пресечения компетентным органом. Если после обнаружения данного правонарушения, но до постановки субъекта ответственности на налоговый учет он продолжает заниматься предпринимательской деятельностью, то подобные деяния вновь образуют состав налогового правонарушения, предусмотренного ст. 117 НК РФ. При этом объективная сторона нового правонарушения дополняется таким квалифицирующим признаком, как повторность.

Пункт 1 ст. 117 НК РФ не содержит в качестве квалифицирующего признака отсутствие состава правонарушения, предусмотренного п. 2 этой же статьи, что позволяет при наличии достаточных оснований квалифицировать деяния правонарушителя одновременно по двум названным пунктам. Подобное правонарушение образуется в результате ведения субъектом ответственности деятельности без постановки на налоговый учет в период более 90 дней: в части осуществления деятельности в период до 90 дней деяние квалифицируется по п. 1 ст. 117 НК РФ; деятельность, осуществленная в период после 90 дней и до дня ее пресечения, квалифицируется по п. 2 ст. 117 НК РФ.

Наличие в структуре объективной стороны рассматриваемого правонарушения факультативных признаков исключает необходимость дополнительной квалификации содеянного по ст. 116 НК РФ. В то же время при наличии соответствующих признаков привлечение к налоговой ответственности по ст. 117 не исключает возможности одновременного привлечения нарушителя налоговой дисциплины и по ст. 116 НК РФ. В некоторых случаях первоначально налогоплательщиком совершается деяние, предусмотренное ст. 116, а затем оно перерастает в состав ст. 117 НК РФ.

Субъекты уклонения от подачи заявления о постановке на налоговый учет конкретно определены в тексте статьи, согласно которой ими являются организация или индивидуальный предприниматель. Для установления субъективного состава данного правонарушения не имеет значения резидентство организации, осуществляющей предпринимательскую деятельность по месту нахождения обособленного подразделения без налоговой регистрации.

Субъективная сторона уклонения от постановки на налоговый учет характеризуется смешанной формой вины: данное правонарушение может быть совершено как умышленно, так и неосто-

рожно. Осуществление предпринимательской деятельности без налоговой регистрации будет являться правонарушением независимо от того, желал ли правонарушитель работать в подобном режиме или надеялся когда-либо встать на учет.

Мера ответственности за рассматриваемое правонарушение носит *штрафной характер*, и ее сумма зависит от размера дохода, извлеченного налогоплательщиком за время осуществления деятельности без постановки на налоговый учет. Санкция, применяемая по данному составу, является относительно определенной: НК РФ установлен только ее низший предел — 20 тыс. руб., высший предел в количественном выражении не установлен, а определен в процентном отношении к доходам правонарушителя, полученным в период деятельности без постановки на налоговый учет.

Таким образом, на квалификацию правонарушения в виде уклонения от постановки на учет в налоговом органе значительное влияние оказывает финансово-хозяйственная деятельность организации или индивидуального предпринимателя.

Статья 118. Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке

Объектом рассматриваемого правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком установленного Налоговым кодексом РФ 10-дневного срока для сообщения в письменной форме налоговому органу информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке. Относительно рассматриваемого состава правонарушения формой неисполнения налогоплательщиком возложенных на него обязанностей является бездействие.

Обязанность налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей сообщать в письменной форме налоговым органам по месту своего учета сведения об открытии или закрытии банковского счета установлена п. 2 ст. 23 НК РФ. Выполнение данной обязанности подкреплено взаимной обязанностью банка сообщить об открытии или закрытии счета организации или индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета (п. 1 ст. 86 НК РФ). Срок предоставления сведений установлен неодинаковый: для налогоплательщиков — в течение 10 дней, для банков — в течение пяти дней со дня открытия или закрытия счета.

Для установления объективной стороны рассматриваемого правонарушения не имеет значения, кто явился инициатором закрытия банковского счета — клиент-налогоплательщик или обслуживающий его банк, или же обслуживание счета прекратилось по истечении срока договора, по решению суда и т.д. В любом случае у организации или индивидуального предпринимателя возникает обязанность сообщить о проведенной операции в налоговый орган по месту своей регистрации.

Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ счетами в налоговых правоотношениях признаются расчетные (текущие) и иные счета в банках, открытые на основании договора банковского счета, на которые зачисляются и с которых могут расходоваться денежные средства организаций и индивидуальных предпринимателей.

Непредоставление налоговому органу информации об открытии или закрытии депозитных, ссудных, депозитарных и подобных счетах не образует объективной стороны состава данного правонарушения, поскольку названные счета не предназначены для совершения операций с безналичными денежными средствами. Также не образует состава объективной стороны (ст. 118 НК РФ) открытие индивидуальным предпринимателем счета «до востребования», на который поступают денежные средства не от предпринимательской деятельности и с которого расходуются эти средства на цели, не связанные с извлечением дохода.

Следовательно, налогоплательщик обязан уведомлять налоговый орган об открытии или закрытии только расчетных, текущих, текущих валютных счетов, а также счетов для финансирования капитальных вложений.

Правовое регулирование договора банковского счета осуществляется главой 45 ГК РФ, которая также к расчетным счетам относит корреспондентские (субкорреспондентские) счета, открываемые банками на своих балансах для взаимных расчетов. Однако следует учитывать, что относительно нарушения срока представления сведений об открытии или закрытии корреспондентского (субкорреспондентского) счета банк становится не фискально обязанным лицом, а субъектом правонарушения, предусмотренного ст. 118 НК РФ.

Налоговым кодексом РФ установлена письменная форма выполнения обязанности организации и индивидуального предпринимателя по сообщению налоговому органу об открытии или закрытии банковского счета. Приказом Государственной нало-

говой службы РФ «Об утверждении формы "Сообщение банка налоговому органу об открытии (закрытии) банковского счета" и порядка ее заполнения» от 23 декабря 1998 г.[1] утверждена форма сообщения об открытии (закрытии) счетов, направляемая налогоплательщиком в адрес налогового органа, соблюдение которой носит рекомендательный характер. Поэтому предоставление организацией или индивидуальным предпринимателем информации об открытии или закрытии банковского счета в иной форме, содержащей необходимый набор сведений для возможности проведения налогового контроля, не образует состава правонарушения по рассматриваемой статье Налогового кодекса РФ. Письменное сообщение налогоплательщика должно включать следующие данные: наименование организации согласно учредительным документам (для индивидуального предпринимателя — фамилия, имя, отчество), идентификационный номер налогоплательщика, номер открытого (закрытого) счета, наименование обслуживающего банка.

Квалификация правонарушения, выражающегося в нарушении срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке, зависит от правильности исчисления этого срока. Десятидневный срок, в течение которого налогоплательщик обязан предоставить в налоговый орган необходимую информацию о возникших (прекратившихся) банковских правоотношениях, начинает исчисляться с даты, указанной самим обслуживающим банком в уведомлении об открытии счета. Форма уведомления установлена приказом Министерства по налогам и сборам РФ «Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц» от 27 ноября 1998 г. (в ред. 24 декабря 1999 г.[2]). Если банком нарушен уведомительный порядок открытия (закрытия) счета, то исчислить десятидневный срок возможно с даты подписания договора об открытии банковского счета либо с даты представления в банк заявления о расторжении договора банковского счета.

Состав данного правонарушения считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного для представ-

---

[1] Официально опубликован не был. Содержится в справочно-правовой системе «КонсультантПлюс» (версия Проф).

[2] *БНА* РФ. 1999. № 1.

ления информации в налоговый орган об открытии (закрытии) банковского счета.

Состав рассматриваемого правонарушения формальный, поскольку ст. 118 НК РФ не связывает наступление каких-либо негативных последствий с возможностью привлечения к налоговой ответственности за нарушение срока информирования налогового органа о вступлении (прекращении) определенного вида банковских правоотношений. Действительно, нарушение налогоплательщиком срока сообщения об открытии (закрытии) банковского счета не всегда направлено на уклонение от уплаты налогов или исполнения обязанности по уплате иных обязательных платежей.

Субъектом данного правонарушения могут быть организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие деятельность без образования юридического лица.

Субъективная сторона выражается в виновном совершении рассматриваемого деяния как умышленно, так и неосторожно.

Санкция носит штрафной характер, является абсолютно-определенной и не зависит от правового статуса налогоплательщика, размера открытого счета или причины его закрытия.

Статья 119. Непредставление налоговой декларации

Объектом описанного ст. 119 НК РФ состава правонарушения являются общественные отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля.

Объективная сторона правонарушения выражается в непредставлении налогоплательщиком в налоговый орган по месту своего учета налоговых деклараций по налогам, которые он обязан уплачивать.

Согласно п. 1 ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан представлять в налоговый орган по месту учета налоговые декларации по уплачиваемым налогам. Данная обязанность конкретизируется отдельными главами части второй Налогового кодекса РФ, устанавливающей виды налогов.

Предметом рассматриваемого правонарушения является налоговая декларация. Понятие налоговой декларации дается в ст. 80 НК РФ, согласно которой декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога. Статья 80 НК РФ

содержит юридические признаки налоговой декларации, поэтому непредставление или несвоевременное представление иной налоговой отчетности, не содержащей сведений, указанных в данной статье, не подлежит квалификации по ст. 119 НК РФ.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, который он обязан уплачивать. Обязанность по представлению декларации считается исполненной надлежащим образом только при условии ее представления в соответствующий налоговый орган в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах.

Как правило, на налогоплательщике лежит обязанность по уплате различных налогов и сборов, или по одному налогу он должен представлять самостоятельные декларации, но в различные сроки. При нарушении налогоплательщиком сроков представления в налоговый орган нескольких деклараций непредставление в срок каждой декларации квалифицируется по ст. 119 НК РФ в качестве самостоятельного правонарушения независимо от продолжительности просрочки по иным декларациям. Учитывая положения п. 2 ст. 112 НК РФ, привлечение к ответственности за предыдущее налоговое правонарушение является обстоятельством, отягчающим ответственность.

Однако следует различать уплату налога по декларации, составляемой налогоплательщиком самостоятельно, и уплату налога по требованию налогового органа, выставляемого налогоплательщику. В п. 1 ст. 80 НК РФ предусмотрены ситуации, освобождающие налогоплательщика от подачи декларации. Например, на основании ч. 2 ст. 52 НК РФ в случаях, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В частности, налоговые органы обязаны исчислять суммы налогов на имущество физических лиц, земельного налога и некоторых других. При этом освобождение налогоплательщика от обязанности самостоятельно исчислять налог и, следовательно, представлять в налоговый орган соответствующую декларацию не всегда четко прописано в законе о конкретном налоге или главе Налогового кодекса РФ, устанавливающей какой-либо налог. Отсутствие в законодательном акте о налогах и сборах нормы, указывающей на обязанность налогоплательщика представить декларацию, следует расценивать как освобождение от названной меры должного юридического поведения.

Статья 119 НК РФ состоит из двух пунктов, различие между которыми проводится по продолжительности просрочки представления налогоплательщиком налоговой декларации. Каждый из пунктов ст. 119 имеет факультативные признаки состава правонарушения: п. 1 — место совершения правонарушения; п. 2 — место и время совершения правонарушения. Местом совершения правонарушения является место нахождения налогового органа, в который налогоплательщик должен представить соответствующую декларацию. Временем совершения правонарушения, описанного п. 2 ст. 119 НК РФ, является период времени, составляющий период более 180 дней по истечении установленного срока представления налоговой декларации.

Правонарушение в виде непредставления налоговой декларации считается оконченным в момент истечения срока, установленного законодательством для подачи налоговой декларации. Моментом окончания рассматриваемого деяния будет являться прекращение правонарушения самим налогоплательщиком в виде подачи декларации в соответствующий налоговый орган или пресечение правонарушения налоговым органом в результате проведения налоговой проверки (или иным компетентным органом).

В ходе проведения проверки налоговый орган на основании соответствующих данных может самостоятельно выявить в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика факты, подлежащие декларированию для целей налогообложения. Данная ситуация создает определенные сложности для расчета суммы налоговой санкции за непредставление налоговой декларации, поскольку налоговый орган самостоятельно должен определить налоговую базу проверяемого субъекта. Следовательно, при исчислении подлежащей уплате (доплате) суммы налога, а соответственно, и санкции по ст. 119 НК РФ налоговый орган обязан применить все имеющиеся у данного налогоплательщика налоговые льготы, принять во внимание и отразить в расчете произведенные и документально доказанные налогоплательщиком расходы, учесть иные предусмотренные законодательством о налогах и сборах обстоятельства, влияющие на исчисление налоговой базы по непродекларированному налогу. Самостоятельное установление налоговым органом налогооблагаемой базы не означает полное отстранение налогоплательщика от участия в данной налоговой процедуре: налогоплательщик обязан доказать наличие имеющихся у него льгот, подтвердить произведенные расходы и т.д.

Если налог подлежит уплате (доплате) в результате применения налоговых льгот, а также при наличии у налогоплательщика права на возврат из бюджета излишне уплаченного налога он не освобождается от подачи декларации по возвращаемому налогу. Следовательно, непредставление, а равно несвоевременное представление налоговой декларации, по данным которой у налогоплательщика не возникает обязанности по уплате (доплате) налога, не освобождает от ответственности по п. 1 ст. 119 НК РФ. В рассматриваемой ситуации санкция рассчитывается только на основании п. 1 ст. 119 в размере «не менее 100 рублей».

Не является обстоятельством, исключающим ответственность налогоплательщика по рассматриваемой статье, факт невыполнения налоговым органом своей обязанности, предусмотренной п. 2 ст. 80 НК РФ, по бесплатному предоставлению налогоплательщику бланков налоговых деклараций. Налоговым законодательством не запрещается самостоятельное изготовление налогоплательщиком бланков налоговых деклараций по установленному образцу.

Также не освобождает налогоплательщика от ответственности по ст. 119 НК РФ уплата налога по просроченной декларации, однако данный факт может учитываться в качестве смягчающего вину обстоятельства.

Не образуют состава налогового правонарушения по ст. 119 НК РФ деяния налогоплательщика, образовавшиеся в результате допущенных ошибок при составлении налоговой декларации, в том числе и такие ошибки, которые привели к занижению налоговой базы и подлежащей уплате суммы налога. Согласно диспозиции рассматриваемой статьи не является противоправным деянием подача налоговой декларации с неверным содержанием, с ошибками, допущенными при ее составлении, в том числе с погрешностями, приводящими к занижению суммы налога, подлежащего уплате (доплате).

Если в финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика отсутствуют факты, подлежащие декларированию для целей исчисления налогов, то им составляется декларация об отсутствии полученного дохода, произведенного расхода или иных объектов налогообложения. Однако за непредставление налогоплательщиком сведений в форме налоговой декларации с «прочерками» («нулевой» декларации) ответственность, предусмотренная ст. 119 НК РФ, не применяется.

Непредставление налоговой декларации относится к формальным составам и квалифицируется в качестве правонарушения независимо от наличия или отсутствия последствий в виде неуплаты налогов.

Субъектом правонарушения, предусмотренного ст. 119 НК РФ, является надлежащий субъект налоговой обязанности, т.е. лицо, обязанное исполнять требования ст. 80 НК РФ о представлении декларации налоговым органам. Следовательно, ответственности по данной статье подлежат организации-налогоплательщики, физические лица и законные представители физических лиц. Представители организации не являются субъектами правонарушения по ст. 119, поскольку их действия по представлению налоговой декларации направлены на исполнение налоговой обязанности организации, а не самого представителя.

Субъективная сторона непредставления декларации в налоговый орган характеризуется виной в форме умысла или неосторожности.

Санкция, применяемая к правонарушителям по ст. 119 НК РФ, выражена в виде штрафа и носит компенсационный характер. Размер санкции зависит от суммы налога, которая могла бы быть взыскана с налогоплательщика по непредставленной в срок декларации.

Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

Объектом составов налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1 и 2 рассматриваемой статьи, являются общественные отношения, складывающиеся в процессе управления налоговой сферой. *Объектом* налогового правонарушения, предусмотренного п. 3 ст. 120 НК РФ, являются материальные фискальные права государства. Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения приводит к невозможности со стороны налоговых органов проверить на основании данных налогоплательщика выполнение его финансовых обязательств перед государством.

Объективная сторона всех составов правонарушений, предусмотренных ст. 120 НК РФ, однородна и выражается в грубом нарушении правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения.

Обязанность налогоплательщиков вести в установленном порядке учет своих доходов, расходов и объектов налогообложения

установлена п. 1 ст. 23 НК РФ, который соотносится с Законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ[1], который распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации. Налогоплательщики обязаны обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета не менее трех лет.

Следует отметить, что соблюдение правил именно *бухгалтерского* учета не входит в перечень обязанностей налогоплательщика-организации. Поэтому нарушение правил ведения бухгалтерского учета может быть квалифицировано в качестве налогового правонарушения только в результате образования неуплаты или искажения сведений о доходах, расходах и объектах налогообложения.

Налоговым кодексом РФ предусмотрена обязанность организаций — налоговых агентов вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, в том числе обособленно (персонально) по каждому налогоплательщику.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица.

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения характеризуется высокой степенью общественной опасности, выражающейся в негативном отношении к правилам ведения бухгалтерского учета. В результате подобных неправомерных деяний налогоплательщиков осложняется или становится невозможным реализация задач бухгалтерского учета, каковыми являются:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении,

[1] *СЗ* РФ. 1996. № 48. Ст. 5369.

необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним пользователям бухгалтерской отчетности — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Квалификация деяния по ст. 120 НК РФ возможна только при наличии обстоятельств, свидетельствующих о грубом нарушении правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения. К подобным квалифицирующим признакам относятся: отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского учета, систематическое несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика. Одновременно названные обстоятельства относятся к способам совершения правонарушения, предусмотренного ст. 120 НК РФ.

Правовой режим первичных учетных документов определяется на основании ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете». Первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет, служат оправдательные документы, оформляющие хозяйственные операции, проводимые организацией-налогоплательщиком.

Законодательством о бухгалтерском учете установлены порядок принятия первичных документов к учету, форма их составления, перечень обязательных реквизитов.

Первичные документы подписываются, как правило, руководителем или главным бухгалтером организации, на них возлагаются обязанности по своевременному и качественному оформлению

первичных учетных документов, передаче их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также по обеспечению достоверности содержащихся в них данных.

Составляется первичный учетный документ в момент совершения финансовой или хозяйственной операции, а если это не представляется возможным — непосредственно после ее окончания.

Действующее законодательство категорически запрещает внесение исправлений в кассовые и банковские документы. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься только по согласованию с участниками хозяйственных операций, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, которые подписали документы, с указанием даты внесения исправлений.

Грубым нарушением правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения считается и отсутствие регистров бухгалтерского учета. Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, в целях отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности.

Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологической последовательности и группироваться по соответствующим счетам бухгалтерского учета. Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

При хранении регистров бухгалтерского учета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну, за разглашение которой они несут ответственность, установленную законодательством Российской Федерации.

Документы первичного учета основываются на фактах финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика, каковыми являются гражданско-правовые сделки, оприходование имуще-

ства, движение банковского счета и т.п. Результаты финансово-хозяйственной деятельности выступают юридическими фактами по отношению к возникновению налоговых обязанностей налогоплательщика.

Первым квалифицирующим признаком грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения является систематичность — несвоевременность или неправильность отражения на бухгалтерских счетах финансово-хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов должна носить повторяющийся характер, т.е. совершаться два раза или более в течение налогового периода. Налоговый период определяется по правилам ст. 55 НК РФ и конкретизируется в законе или соответствующей главе части второй Налогового кодекса РФ, регулирующих отдельные виды налогов. Отсутствие систематичности в противоправных деяниях налогоплательщика исключает возможность его привлечения к ответственности по ст. 120 НК РФ.

Вторым квалифицирующим признаком грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения является занижение налоговой базы, образовавшееся в результате неправомерных действий (бездействия) налогоплательщика. Наступление негативных последствий в результате действий (бездействия) налогоплательщика характеризуется повышенной общественной опасностью и служит юридическим критерием для отграничения от составов налоговых правонарушений, предусмотренных п. 1—3 ст. 120 НК РФ.

Объективная сторона деяния, предусмотренного п. 1 ст. 120 НК РФ, образуется в результате грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения в течение одного налогового периода. На квалификацию деяния по данному пункту не оказывает влияния наличие или отсутствие занижения налогооблагаемой базы. Оконченным данное правонарушение считается по истечении одного налогового периода.

Объективная сторона деяния, предусмотренного п. 2 ст. 120 НК РФ, предполагает грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения, совершенное в течение более одного налогового периода. На квалификацию деяния по п. 2 также не оказывает влияния наличие или отсутствие занижения налогооблагаемой базы. Деяние, предусмотренное п. 2 ст. 120 НК РФ, считается оконченным по истечении нескольких

(более одного) налоговых периодов, в которых совершено последнее правонарушение.

Наличие в деяниях правонарушителя обоих характерных признаков (систематичности и занижения налогооблагаемой базы) позволяет квалифицировать состав совершенного им налогового правонарушения по п. 3 ст. 120 НК РФ. Правонарушение, предусмотренное п. 3 ст. 120 НК РФ, считается оконченным по истечении одного или нескольких налоговых периодов, в которых произошло занижение налоговой базы.

Таким образом, составы налоговых правонарушений, предусмотренные п. 1 и 2, относятся к *формальным*. Деяние, квалифицируемое по п. 3, предполагает наличие вредных последствий и поэтому относится к *материальным* составам правонарушений.

Самостоятельной квалификации по ст. 120 НК РФ подлежат все правонарушения, совершенные одним или нескольким способами по отношению как к одному, так и нескольким налогам.

Квалификация деяния по ст. 120 НК РФ возможна только в том случае, если грубое нарушение правил бухгалтерского учета повлекло невозможность учета или неполный учет доходов, расходов и объектов налогообложения. Отсутствие учета или его ограниченность должны стать результатом обстоятельств, перечисленных рассматриваемой статьей Налогового кодекса РФ. Таким образом, объективная сторона грубого нарушения правил учета выражается в совершении налогоплательщиком деяния, повлекшего неотражение, утрату или искажение сведений о доходах, расходах и объектах налогообложения.

Грубое нарушение правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения может быть совершено нарушителем как в результате *действий* (систематическое неправильное отражение в отчетности финансовых поступлений, несвоевременное отражение на счетах бухгалтерского учета денежных средств и т.п.), так и *бездействия* (несоставление первичных документов, неправильное их оформление и т.п.).

Правонарушения, описанные в ст. 120 НК РФ, относятся к длящимся и, как правило, характеризуются многоэпизодностью.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» предусматривает возможность отступления от установленных правил ведения бухгалтерского учета. Такое отступление возможно при условии, что предусмотренные правила бухгалтерского учета не позволяют достоверно отразить имущественное состояние и финансовые результаты деятельности организации. В противном случае

неприменение правил бухгалтерского учета рассматривается как уклонение от их выполнения и при наличии соответствующих признаков квалифицируется в качестве налогового правонарушения по ст. 120 НК РФ.

Субъектом рассматриваемого правонарушения могут быть только организации-налогоплательщики и налоговые агенты, обязанные вести учет доходов, расходов и объектов налогообложения в соответствии с законодательно установленными правилами.

Субъективная сторона выражается в совершении грубого нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения по неосторожности либо умышленно.

Санкции за совершение деяний, предусмотренных ст. 120 НК РФ, носят штрафной характер. Мера ответственности по п. 1 и 2 является абсолютно определенной. По п. 3 санкция относительно определенная, зависит от суммы неуплаченного налога, но имеет низшую границу — не менее 15 тыс. руб.

Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)

Объектом рассматриваемого правонарушения являются фискальные материальные права государства. Неуплата или неполная уплата налогов (сборов) нарушает нормальное функционирование общественных отношений, складывающихся относительно формирования доходной части бюджетов и государственных внебюджетных фондов. В результате указанных в ст. 122 НК РФ деяний у налогоплательщика образуется задолженность перед бюджетом или соответствующим внебюджетным фондом.

Объективная сторона выражается в нарушении налогоплательщиком своей обязанности уплачивать законно установленные налоги и сборы. Неисполнение этой обязанности осуществляется путем неуплаты или неполной уплаты причитающихся сумм налогов посредством занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных деяний.

Обязанность каждого уплачивать законно установленные налоги установлена ст. 57 Конституции РФ и конкретизирована в Налоговом кодексе РФ. Обязанность по уплате налогов исполняется налогоплательщиком самостоятельно, если иной порядок не предусмотрен нормативными правовыми актами о налогах и сборах. В некоторых случаях обязанность по исчислению налога, подлежащего уплате, может быть вменена (или изначально отнесена) в обязанности налогового органа или налогового агента. В случае возложения обязанности по исчислению и удержа-

нию налогов на налогового агента обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Обязанность по уплате налогов должна быть выполнена в установленный налоговым законодательством срок и в полном объеме. Согласно ст. 78 НК РФ обязанность по уплате налога также считается исполненной надлежащим образом после вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных налогов.

На основании п. 2 ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной с момента предъявления налогоплательщиком 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 почтовое отделение связи. До предъявления требования в банк о перечислении налога либо внесения наличных денег налогоплательщик самостоятельно исчисляет со своей налогооблагаемой базы сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период.

Однако следует учитывать, что обязанность по уплате налога не может считаться выполненной в следующих двух случаях:

1) при последующем отзыве налогоплательщиком или возврате банком платежного поручения на перечисление суммы налога в бюджет (внебюджетный фонд);

2) при наличии на момент предъявления налогоплательщиком в банк поручения на уплату налога других неисполненных требований, предъявленных к оплате, которые в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации исполняются в первоочередном порядке, а налогоплательщик не имеет достаточных денежных средств на счете для оплаты всех требований.

Составы правонарушений, предусмотренные ст. 122 НК РФ, имеют *дополнительные (факультативные) признаки* объективной стороны в виде *способов и места совершения* неуплаты или неполной уплаты налога. Относительно п. 1 ст. 122 НК РФ такими способами являются: занижение налоговой базы; иное неправильное исчисление налога; другие неправомерные действия (бездействие).

Способы совершения данного правонарушения законодателем не детализированы, поскольку общественная опасность деяния

не ставится в зависимость от конкретных приемов, методов, приводящих к неуплате или неполной уплате налогов.

Занижение налоговой базы неминуемо влечет неправильное исчисление налога. Правонарушение, предусмотренное ст. 122 НК РФ, выявляется в результате выездных или камеральных налоговых проверок. В ходе проведения проверки должностные лица налоговых органов могут выявить неуплату или неполную уплату налога путем сопоставления первичных учетных и бухгалтерских документов налогоплательщика с поданными им налоговыми декларациями, иными отчетными материалами, со сведениями, полученными от обслуживающих банков, налоговых агентов, поставщиков или покупателей производимой продукции и т.д.

Наиболее часто занижение налогооблагаемой базы происходит в результате необоснованного отнесения отдельных видов расходов на издержки обращения, завышения себестоимости продукции (работ, услуг), полного исключения налогооблагаемых объектов из состава налогооблагаемой базы, неправильного применения налоговых льгот, ставки налога, неправильного исчисления суммы налога, подлежащего зачету (возврату) и т.д.

Следовательно, *неуплата налога* как способ совершения рассматриваемого правонарушения выражается в непредставлении налогоплательщиком в банк платежного поручения на перечисление налога в бюджет либо невнесении наличной денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу организации — сборщика налога. *Неполная уплата* налога в качестве способа совершения данного правонарушения выражается в представлении платежного поручения на сумму менее той, которая должна быть исчислена на основе полученной налоговой базы с учетом налоговой ставки и имеющихся налоговых льгот.

Таким образом, с объективной стороны налоговое правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога характеризуется неисполнением или ненадлежащим исполнением налогоплательщиком своей обязанности по своевременной уплате налога в полном объеме в результате занижения налоговой базы или иного неправильного исчисления налога.

Рассматриваемые правонарушения, предусмотренные ст. 122 НК РФ, могут выражаться в действии или бездействии налогоплательщика или налогового агента. Действия правонарушителя, приведшие к неуплате или неполной уплате налога, могут заключаться в неправомерном применении льготных ставок налога, в

необоснованном (не подтвержденном документально) завышении себестоимости продукции и т.д. Бездействие правонарушителя может выражаться в непредъявлении в банк платежного поручения на перечисление налога, непредставлении в установленный срок таможенной декларации, несвоевременном совершении бухгалтерских операций, отсутствии данных первичного учета и т.д.

Состав правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, относится к материальным, поскольку обязательным квалифицирующим признаком является наличие последствий неправомерного деяния — неуплата или неполная уплата налога.

Не образует состав рассматриваемого правонарушения неуплата или неполная уплата налога налогоплательщиком при условии, что в предыдущем налоговом периоде у него произошла переплата налога, которая равна (или больше) сумме неуплаченного (недоплаченного) налога. Однако ранее образовавшаяся переплата освобождает от ответственности только относительно неуплаты или неполной уплаты одноименного налога. Занижение суммы налога или полная его неуплата в части ранее произошедшей переплаты одноименного налога не образует задолженности перед бюджетной системой или соответствующим внебюджетным фондом, поэтому исключает противоправность деяний налогоплательщика.

От налоговой ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, налогоплательщик может быть освобожден в случае, если он самостоятельно и ранее налогового органа обнаружил в поданной им декларации неотражение или неполное отражение сведений или ошибки, повлекшие занижение суммы налога, уплатил причитающуюся сумму налога и соответствующие пени.

Правонарушение в виде неуплаты или неполной уплаты налога, произошедшее в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия), будет считаться оконченным в момент истечения последнего дня уплаты налога по итогам конкретного налогового периода. Факт неуплаты или неполной уплаты налога считается подтвержденным только в момент окончания каждого отчетного периода, по итогам которого налогоплательщик обязан уплачивать налог.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 122 НК РФ, может быть налогоплательщик (организация, физическое лицо или индивидуальный предприниматель), пла-

тельщик сборов, его законный представитель, налоговый агент либо юридическое лицо, являющееся таможенным брокером.

Субъективная сторона деяния, выразившегося в неуплате или неполной уплате налога, характеризуется неосторожной или умышленной формой вины. Форма вины относительно рассматриваемого деяния служит критерием, отграничивающим составы правонарушений по п. 1 и 3 ст. 122 НК РФ, и влияет на размер санкции. Если деяние, содержащие признаки состава налогового правонарушения, описанного ст. 122 НК РФ, совершено по неосторожности, оно квалифицируется по п. 1. Умышленная форма вины дает основания для квалификации содеянного по п. 3 ст. 122 НК РФ.

Неправомерные деяния, описанные в п. 1 ст. 122 НК РФ, образуют простые составы налоговых правонарушений, поскольку содержат минимально необходимую совокупность объективных и субъективных признаков и для их квалификации не требуется мсмотренное п. 3 ст. 122 НК РФ, требует в качестве обязательного признака субъективной стороны наличие умысла. Неуплата или неполная уплата налога, совершенная умышленно, является отягчающим обстоятельством, влияет на меру ответственности в сторону ее повышения. Следовательно, состав налогового правонарушения, предусмотренный п. 3 ст. 122 НК РФ, является квалифицированным. Вид умысла (прямой или косвенный) не влияет на квалификацию налогового правонарушения по п. 3 ст. 122 НК РФ. Бремя доказывания наличия умысла в деяниях правонарушителя лежит на налоговых органах.

Санкция по данным правонарушениям является относительно определенной и выражается в процентном отношении суммы штрафа к сумме неуплаченного (недоплаченного) налога.

Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

Объектом данного налогового правонарушения являются фискальные материальные права государства. Неправомерное неперечисление или неполное перечисление налоговым агентом сумм налога приводит к неполному формированию доходной части бюджетов или государственных внебюджетных фондов.

Объективная сторона деяния, предусмотренного ст. 123 НК РФ, выражается в бездействии налогового агента по своевременному и полному удержанию и перечислению налоговых платежей в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды.

Обязанность налогового агента совершить указанные действия предусмотрена ст. 24 НК РФ и детализирована соответствующими главами части второй НК — главой 21 «Налог на добавленную стоимость», главой 23 «Налог на доходы физических лиц», главой 25 «Налог на прибыль организаций» и др.

Квалифицирующими признаками рассматриваемого деяния являются способы его совершения:

- неудержание или неполное удержание сумм налога с налогоплательщика;
- неперечисление или неполное перечисление сумм налога в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды;
- неперечисление или неполное перечисление в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды удержанных с налогоплательщика сумм налогов.

Обязанность налогового агента по исчислению и перечислению налога с налогоплательщика установлена налоговым законодательством как единый элемент меры должного поведения. В то же время возможны случаи, когда налоговый агент исчисляет и удерживает с налогоплательщика сумму налога, но по каким-либо причинам не перечисляет ее в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды или перечисляет не в полном объеме. В данной ситуации следует учитывать, что частичное неисполнение налоговым агентом своих обязанностей по отношению уже не к налогоплательщику, а государству не является препятствием для квалификации совершенного деяния по ст. 123 НК РФ.

При этом налоговый агент должен компенсировать государству финансовые потери, вызванные неосновательным пользованием чужими денежными средствами, и, согласно п. 1 ст. 75 НК РФ, выплатить пеню, начисленную на сумму неперечисленного (перечисленного не полностью) налога. В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по его уплате исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогового агента, находящиеся на счетах в банках.

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов может быть квалифицировано в качестве налогового правонарушения только в том случае, если у налогового агента имелась реальная возможность ис-

полнить данную обязанность надлежащим образом. В случае невозможности удержать налог у налогоплательщика налоговый агент должен в месячный срок письменно сообщить об этом в налоговый орган по месту своего учета и приложить расчет суммы налоговой задолженности налогоплательщика. Произведенное надлежащим образом информирование налогового органа о невозможности в силу объективных причин исполнить возложенные обязанности по исчислению и удержанию налога с налогоплательщика является основанием, освобождающим налогового агента от ответственности по ст. 123 НК РФ.

Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного соответствующей главой части второй Налогового кодекса РФ или иным законодательством о налогах и сборах для перечисления суммы налога в бюджетную систему или государственный внебюджетный фонд.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 123 НК РФ, является налоговый агент — лицо, на которое по законодательству возложена обязанность по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет налогов.

Субъективная сторона правонарушения в виде невыполнения налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов характеризуется виной в форме умысла или неосторожности. Противоправное деяние, квалифицирущим признаком которого является неудержание или неполное удержание, а также неперечисление или неполное перечисление сумм налога, может быть совершено как по неосторожности, так и умышленно. Неперечисление или неполное перечисление ранее удержанных сумм налога характеризуется виной только в форме умысла.

Санкция за невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов выражена в виде штрафа, является относительно определенной и исчисляется в процентном соотношении от суммы, подлежащей перечислению. Размер штрафа за совершение рассматриваемого налогового правонарушения не зависит от степени невыполнения налоговым агентом своей обязанности — законодателю безразлично, произошло полное или неполное неперечисление налоговых платежей в бюджетную систему или государственные внебюджетные фонды.

Статья 125. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест

Объектом данного правонарушения выступают процессуальные фискальные права государства, а именно установленный законодательством о налогах и сборах порядок управления в налоговой сфере. Общественная опасность несоблюдения установленного законодательством порядка владения, пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом заключается в создании условий, затрудняющих или вообще исключающих возможность принудительного исполнения решения о взыскании налога (сбора).

Объективная сторона представляет несоблюдение правил исполнительного производства по делам о налоговых правонарушениях и выражается в форме совершения лицом следующих противоправных действий: неразрешенное отчуждение, растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест.

Согласно ст. 77 НК РФ арест имущества применяется в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога. Арестом имущества признается действие налогового или таможенного органа с санкции прокурора по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества.

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (или заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. Данное решение действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены решения об аресте имущества вышестоящим таможенным органом или судом.

Арест имущества может быть полным или частичным.

Полным арестом имущества признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором он не вправе распоряжаться арестованным имуществом, а владение и пользование этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Аресту подлежит любое имущество налогоплательщика-организации, но в объеме, необходимом и достаточном для исполнения обязанности по уплате налога.

Предметом рассматриваемого налогового правонарушения является собственное имущество налогоплательщика-организации, подвергнутое аресту.

При полном аресте несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом может выражаться в совершении любых действий, направленных на владение, пользование или распоряжение этим имуществом без разрешения налогового или таможенного органа.

При частичном аресте имущества объективную сторону рассматриваемого правонарушения образуют действия, направленные только на распоряжение арестованным имуществом без разрешения налогового или таможенного органа.

Способами совершения правонарушения, предусмотренного ст. 125 НК РФ, могут быть неразрешенное отчуждение, растрата или сокрытие арестованного имущества.

Отчуждение выражается в совершении лицом, обязанным его хранить, гражданско-правовых сделок, определяющих юридическую судьбу арестованного имущества: переход права собственности или обеспечение какого-либо обязательства арестованным имуществом (залог).

Растрата выражается в израсходовании арестованного имущества.

Сокрытием арестованного имущества считается его перемещение в другое место или передача без перехода права собственности другим лицам, осуществленные без ведома налогового или таможенного органа.

Таким образом, объективная сторона несоблюдения порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест, выражается только в активных действиях правонарушителя, нарушающих установленный налоговым законодательством режим ареста имущества.

По общему правилу налоговое правонарушение, предусмотренное ст. 125 НК РФ, считается оконченным с момента совершения лицом, обязанным хранить арестованное имущество, любого юридически значимого действия, влекущего нарушение правил по владению, пользованию и (или) распоряжению арестованным имуществом. Однако на момент окончания рассматриваемого правонарушения существенное влияние оказывает способ его совершения.

Налоговое правонарушение, совершенное способом незаконного отчуждения, является оконченным в момент возникновения у контрагента по сделке права собственности или права залога на арестованное имущество налогоплательщика.

Налоговое правонарушение, совершенное способом растраты, является продолжающимся, поэтому моментом его окончания следует считать пресечение противоправного деяния компетентным органом государства или окончание последнего противоправного действия по его полному потреблению.

Сокрытие арестованного имущества относится к длящимся правонарушениям, поэтому моментом его окончания будет наступление обстоятельств, препятствующих совершению противоправного деяния: пресечение незаконного сокрытия имущества компетентным органом государства или добровольное прекращение налогоплательщиком сокрытия арестованного имущества.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 125 НК РФ, могут быть налогоплательщик-организация, налоговый агент и плательщик сборов, имеющие в собственности или обязанные хранить арестованное имущество.

Субъективная сторона несоблюдения порядка владения, пользования и (или) распоряжения арестованным имуществом характеризуется *виной в форме умысла*.

Санкция выражена *в виде штрафа*, является абсолютно определенной и не зависит от каких-либо экономических или правовых критериев правонарушителя или совершенного им деяния. Штраф в размере 10 тыс. руб. налагается без учета организационно-правового статуса субъекта, объема его налоговой обязанности, стоимости арестованного имущества, способа совершения правонарушения и т.д.

Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

Объектом данного правонарушения выступают процессуальные фискальные права государства. Непредставление налоговому органу необходимых сведений посягает на нормальное осуществление деятельности по осуществлению налогового контроля.

Объективная сторона выражается в невыполнении налогоплательщиком или налоговым агентом в определенный законодательством срок своих обязанностей по представлению налоговому органу документов и (или) иных сведений, предусмотренных налоговым законодательством.

Законодательство о налогах и сборах определяет широкий перечень обязанностей налогоплательщиков и налоговых агентов относительно представления информации налоговому органу. Обязанность по представлению информации налоговому органу может возникать в силу прямого установления налоговым законодательством или на основании требования налогового органа.

В частности, на основании п. 2 ст. 23 НК РФ налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели обязаны письменно сообщать в налоговый орган соответственно по месту нахождения организации, месту жительства индивидуального предпринимателя:

- об открытии или о закрытии счетов (лицевых счетов) — в течение семи дней со дня открытия (закрытия) таких счетов. Индивидуальные предприниматели сообщают в налоговый орган о счетах, используемых ими в предпринимательской деятельности;
- обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях — в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;
- обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, — в течение одного месяца со дня создания обособленного подразделения или прекращения деятельности организации через обособленное подразделение (закрытия обособленного подразделения). Указанное сообщение представляется в налоговый орган по месту нахождения организации;
- о реорганизации или ликвидации организации — в течение трех дней со дня принятия такого решения.

Кроме названных сведений налогоплательщик обязан представить в налоговый орган:

- копии заявлений о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога (сбора) или налогового кредита, поданных уполномоченному органу, — в пятидневный срок (п. 5 ст. 64 НК РФ);
- копию решения уполномоченного органа о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки, рассрочки) приостановлении уплаты суммы налоговой задолженности — в пятидневный срок (п. 6 ст. 64 НК РФ);
- копию договора об инвестиционном налоговом кредите — в пятидневный срок со дня его заключения (п. 6 ст. 67 НК РФ).

Согласно п. 3 ст. 24 НК РФ налоговые агенты обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета документы, необходимые для осуществления контроля за правильностью исчисления, удержания и перечисления налогов. Также на налоговых агентов возложена обязанность представлять в налоговый орган сведения о доходах физических лиц и об удержанных суммах налога (п. 2 ст. 230 НК РФ).

Право налоговых органов истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сборов или налоговых агентов необходимые документы закреплено п. 1 ст. 31 и ст. 93 НК РФ. Соответственно этому праву у налогоплательщиков и налоговых агентов возникают корреспондирующие обязанности. Лицо, которому адресовано требование о представлении документов, обязано направить или выдать их налоговому органу в виде заверенных должным образом копий в пятидневный срок.

В ходе проведения камеральных и выездных налоговых проверок налоговые органы вправе:

- запросить информацию о деятельности налогоплательщика (плательщика сбора), связанной с иными лицами, и истребовать у этих лиц документы, относящиеся к деятельности проверяемого налогоплательщика (ч. 2 ст. 87 НК РФ);
- истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов (ст. 89 НК РФ).

Отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых документов или непредставление их в установленные сроки образует объективную сторону налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Составы налоговых правонарушений, описанные ст. 126 НК РФ, образуются в результате действий или бездействия виновного лица.

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля образует состав правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 126 НК РФ только в том случае, если совершенное деяние не образует состава правонарушения, предусмотренного п. 2 этой же статьи. Составы правонарушений, предусмотренные п. 1 и 2 рассматриваемой статьи, различаются по способу их совершения.

Совершение налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, возможно в виде отказа организации пред-

ставить по запросу налогового органа имеющиеся у нее документы со сведениями о налогоплательщике. Квалификация деяния по данному признаку предусматривает обязательное наличие следующих признаков состава объективной стороны:

- наличие надлежащим образом оформленного запроса налогового органа об истребовании необходимых документов;
- отказ должен быть адресован налоговому органу и выражаться в объективной форме в виде заявления лица о нежелании представить все или некоторые из запрашиваемых документов;
- запрашиваемые документы должны находиться у лица, которому налоговый орган адресовал запрос.

Кроме отказа организации представить имеющиеся у нее документы способом совершения налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, может быть уклонение от представления таких документов в иной форме помимо указанной в статье. Например, объективную сторону состава рассматриваемого правонарушения могут образовать дача ложного заявления об отсутствии запрашиваемых документов, нарушение срока их представления, умышленное направление истребуемых документов в адрес иного налогового органа и т.д.

Третьим самостоятельным налоговым правонарушением, описанным п. 2 ст. 126 НК РФ, является представление налоговому органу документов с заведомо ложными сведениями при условии, что такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135^1 НК РФ. Обязанность по доказыванию недостоверности представленных документов или содержащихся в них сведений лежит на налоговом органе. Состав третьего правонарушения отличается от первых двух по объективной стороне, поскольку он может быть совершен только в форме активных действий — подделки документа, его заведомой фальсификации, подлога и т.д.

Способ совершения налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 126 НК РФ, влияет на момент окончания противоправных деяний. Так, правонарушение, совершенное в форме отказа представить документы, считается оконченным в момент объективизации (письменной или устной) нежелания передавать документы налоговому органу. Правонарушение, совершенное в форме иного уклонения, будет считаться оконченным в момент совершения действий или осуществления бездействия, признан-

ных уклонением от представления налоговому органу необходимых документов. Моментом окончания налогового правонарушения в виде представления документов с заведомо недостоверными сведениями будет являться день поступления таких документов в налоговый орган.

Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 126, считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного конкретной нормой законодательства о налогах и сборах для представления документов и (или) иных сведений налоговому органу.

Объективная сторона всех налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 126 НК РФ, образуется при совершении противоправного деяния *относительно хотя бы одного документа.*

Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, характеризуется формальным составом, поскольку ответственность за указанные деяния не зависит от наличия или отсутствия негативных последствий, образовавшихся вследствие нарушения законодательства о налогах и сборах.

Квалифицирующим признаком п. 2 ст. 126 НК РФ является отсутствие в совершенном противоправном деянии признаков правонарушения, предусмотренного ст. 135^1 НК РФ. Следовательно, банк в случае непредставления налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — своих клиентов является субъектом правонарушения, описанного в ст. 135^1 НК РФ. Однако наличие специальной статьи не исключает возможности привлечения банка к налоговой ответственности по ст. 126 НК РФ в случае непредставления им налоговому органу иных сведений или документов.

Поскольку НК РФ предусмотрена обязанность налогоплательщика хранить документы в течение четырех лет, то непредставление документов налоговому органу, срок хранения которых истек, не образует признаков объективной стороны рассматриваемого правонарушения.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ, могут быть налогоплательщики, плательщики налогов и сборов, налоговые агенты, а также организации и уполномоченные лица, указанные в ст. 86^2 НК РФ.

Субъективная сторона правонарушений, описанных п. 1 ст. 126 НК РФ, характеризуется *виной в форме неосторожности или*

умысла; правонарушения, предусмотренные п. 2 ст. 126 НК РФ, могут быть совершены *только умышленно*.

Санкция носит штрафной характер, абсолютно определена и зависит только от пункта ст. 126 НК РФ, по которому квалифицируется деяние. Внутри каждого пункта санкции являются единообразными.

Статья 128. Ответственность свидетеля

Объектом данного правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Неявка в налоговые органы, уклонение от явки без уважительных причин, неправомерный отказ от дачи показаний либо дача заведомо ложных показаний лицом, вызываемым по делу о налоговом правонарушении, создает препятствия в работе налоговых органов.

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ч. 1 ст. 128 НК РФ, выражается в неявке либо уклонении от явки без уважительных причин лица, вызываемого по делу о налоговом правонарушении в качестве свидетеля, а предусмотренного ч. 2 ст. 128 НК РФ, заключается в совершении действий в виде отказа свидетеля от дачи показаний, а также в даче заведомо ложных показаний.

Право вызывать лиц, которым могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для проведения контрольных мероприятий в налоговой сфере, предоставлено налоговым органам п. 1 ст. 31 НК РФ. В соответствии с данным правом НК РФ установлен институт свидетеля, регламентируемый на основе ст. 90 НК РФ и имеющий много общего с аналогичными нормами уголовного, гражданского, арбитражного и административного процесса.

В качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении могут быть допрошены сотрудники налогового органа или другие лица, которые выявили или пресекли налоговое правонарушение, производили задержание правонарушителя, изъятие документов и т.д.

Важное значение для правильной квалификации состава рассматриваемого правонарушения имеет свидетельский иммунитет, т.е. наличие определенных законом обстоятельств, исключающих возможность привлечения лица в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении.

На основании ст. 51 Конституции РФ никто не обязан свидетельствовать против самого себя, своего супруга и близких родственников, круг которых определяется федеральным законом.

В качестве свидетелей по делу о налоговом правонарушении не могут быть допрошены:

- лица, которые в силу малолетнего возраста, своих психических или физических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;
- лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокатов, аудиторов.

Согласно п. 7 ст. 3 Федерального закона от 26 сентября 1997 г. «О свободе совести и о религиозных объединениях» свидетельским иммунитетом также обладают священнослужители, поскольку не могут разглашать обстоятельства, ставшие им известными на исповеди.

Отказ названных лиц от дачи показаний не образует состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 128 НК РФ, поскольку в данной ситуации отсутствует состав налогового правонарушения. Однако если лица, обладающие свидетельским иммунитетом, согласились давать показания по делу о налоговом правонарушении, то излагаемые ими факты должны быть подлинными. В противном случае такие свидетели могут быть привлечены к ответственности по ч. 2 ст. 128 НК РФ за дачу заведомо ложных показаний.

Статья 128 НК РФ устанавливает четыре самостоятельных состава налогового правонарушения:

1) неявка свидетеля без уважительных причин;
2) уклонение свидетеля от явки без уважительных причин;
3) неправомерный отказ свидетеля от дачи показаний;
4) дача свидетелем заведомо ложных показаний.

Неявка представляет собой бездействие лица, не выполняющего требование налогового органа явиться в качестве свидетеля.

Уклонение от явки без уважительных причин выражается в преднамеренном совершении лицом действий, направленных на невыполнение требований налогового органа явиться в качестве свидетеля.

Неявку или уклонение от явки свидетелем в налоговый орган возможно квалифицировать в качестве противоправного деяния, предусмотренного ч. 1 ст. 128 НК РФ, *только в случае отсутст-*

вия у вызываемого лица уважительных причин, повлекших невозможность присутствовать в налоговом органе в день и время, оговоренные повесткой. Наличие уважительной причины является обстоятельством, исключающим событие налогового правонарушения.

Показания представляют собой сведения об обстоятельствах, подлежащих установлению в ходе проведения налоговой проверки или иного мероприятия налогового контроля, а также при производстве по делу о налоговом правонарушении, необходимые для правильного разрешения дела по существу. Данные свидетелем показания становятся таковыми только после их занесения в протокол, оформленный в соответствии с правилами ст. 99 НК РФ.

Отказ свидетеля от дачи показаний выражается в объективированном заявлении (письменном или устном), занесенном в протокол. Лицо, вызванное в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, может полностью отказаться от дачи показаний или только по какому-либо отдельному факту (эпизоду, вопросу).

Дача заведомо ложных показаний означает сознательное полное или частичное искажение фактов, имеющих значение для выяснения обстоятельств по делу. Также подлежит квалификации в качестве дачи заведомо ложных показаний умалчивание свидетеля об известных ему фактах налогового правонарушения.

Обязательными условиями для привлечения свидетеля к ответственности по ст. 128 НК РФ являются: во-первых, вручение вызываемому лицу повестки, оформленной надлежащим образом; во-вторых, вызов лица для дачи показаний в качестве свидетеля по делу о налоговом правонарушении, т.е. только после возбуждения налогового производства.

Момент окончания рассматриваемых налоговых правонарушений зависит от способа их совершения. Правонарушение, выразившееся в неявке свидетеля в налоговый орган, считается оконченным в момент истечения срока, указанного в повестке. Уклонение свидетеля от явки в налоговый орган является длящимся правонарушением, поэтому оконченным оно будет считаться в момент наступления пресекающих обстоятельств: явки свидетеля по истечении назначенного срока в налоговый орган или прекращения данного противоправного деяния самим налоговым органом. Моментом окончания правонарушения в виде отказа от дачи показаний следует считать момент объективизации свидетелем своего нежелания давать показания налоговому

органу. Дача заведомо ложных показаний является оконченным налоговым правонарушением в момент подписания свидетелем протокола своего допроса или в случае отказа от подписи — в момент окончания дачи ложных показаний.

Субъектом рассматриваемого правонарушения может быть физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста, обладающее возможностью быть свидетелем по делу о налоговом правонарушении и привлеченное в качестве такового налоговым органом.

Субъективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного ст. 128 НК РФ, характеризуется виной в форме умысла. При квалификации налогового правонарушения в виде дачи заведомо ложных показаний налоговый орган обязан доказать не только недостоверность (искаженность) показаний свидетеля, но и то, что свидетелю безусловно было известно о характере излагаемых сведений.

Санкция относительно всех составов правонарушений по ст. 128 НК РФ является абсолютно определенной, выражена в виде штрафа и зависит только от части статьи, по которой квалифицировано противоправное деяние свидетеля.

Статья 129. Отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки, дача заведомо ложного заключения или осуществление заведомо ложного перевода

Объектом рассматриваемого правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Налоговым кодексом РФ прямо закреплено право налоговых органов привлекать эксперта к участию в выездной налоговой проверке, а специалиста и переводчика — к участию в проведении отдельных действий по осуществлению налогового контроля (ст. 95—97). Неправомерный отказ эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки препятствует полному, всестороннему и объективному осуществлению налоговыми органами контрольных мероприятий. Более высокой степенью общественной опасности характеризуются дача экспертом заведомо ложного заключения или осуществление переводчиком заведомо ложного перевода, поскольку посягают на право налоговых органов получать достоверную информацию от лиц, обладающих специальными познаниями.

Объективная сторона налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 129 НК РФ, выражается в действиях эксперта, переводчика или специалиста по отказу от участия в проведении

налоговой проверки. Объективная сторона налогового правонарушения, описанного п. 2 ст. 129 НК РФ, выражается в даче экспертом заведомо ложного заключения или осуществлении переводчиком заведомо ложного перевода.

Отказ представляет собой выраженное в объективированной форме нежелание принимать участие в осуществлении налоговой проверки. Квалификация отказа эксперта, переводчика или специалиста от участия в проведении налоговой проверки возможна только в случае неправомерности такого действия, т.е. лицо не имело законных оснований для подобного отказа.

Дача экспертом заведомо ложного заключения заключается в преднамеренной неверной оценке фактов, искажении каких-либо обстоятельств, умышленном их игнорировании либо в неправильном выводе по результатам произведенной экспертизы. Осуществление переводчиком заведомо ложного перевода выражается в умышленном искажении фактов, умолчании о каких-либо обстоятельствах, имеющих значение для налогового производства, в искажении смысла устной или письменной речи и т.д. Аналогичными способами возможно осуществление заведомо ложного сурдоперевода.

Согласно налоговому законодательству привлечение эксперта, переводчика или специалиста осуществляется на основе *договора, одной из сторон которого выступает налоговый орган*. Договор по своей юридической сущности является гражданско-правовым, заключаемым на основании правила свободы договора (ст. 421 ГК РФ). Однако, учитывая наличие налогового органа в качестве обязательного участника, такой договор заключается с учетом особенностей публичного договора, регулируемого ст. 426 ГК РФ. Односторонний отказ эксперта, переводчика или специалиста от выполнения заключенного гражданско-правового договора влечет помимо привлечения к ответственности по ст. 129 НК РФ последствия, предусмотренные п. 2 ст. 782 ГК РФ.

Согласие лица участвовать в налоговом производстве в качестве эксперта, переводчика или специалиста оформляется *постановлением налогового органа*. Следовательно, обязательным квалифицирующим признаком действий, образующих состав налогового правонарушения по ст. 129 НК РФ, является наличие постановления соответствующего налогового органа о привлечении индивидуально-определенного лица к участию в качестве эксперта, переводчика или специалиста для проведения действий

по налоговому контролю. Именно на основании вынесенного налоговым органом постановления у эксперта, переводчика или специалиста возникают соответствующие процессуальные обязанности, нарушение или игнорирование которых образует состав рассматриваемого правонарушения.

Обязанность по доказыванию неправильности фактов, содержащихся в заключениях эксперта или специалиста, ложности осуществленного перевода, а также наличия преднамеренности по совершению этих противоправных действий лежит на налоговом органе.

Документом, удостоверяющим факт совершения налогового правонарушения, предусмотренного ст. 129 НК РФ, является *акт*, составленный должностным лицом налогового органа с соблюдением правил ст. 101^1 НК РФ.

Эксперт может отказаться от дачи заключения на любой стадии производства экспертизы, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы (п. 5 ст. 95 НК РФ). Не считается отказом эксперта от участия в проведении налоговой проверки невозможность совершить указанные действия в результате отвода.

Специалист имеет право отказаться от участия в проведении налоговой проверки в случае личной заинтересованности в исходе дела, а также если он не обладает достаточными навыками или знаниями, необходимыми для выяснения истины по делу.

Переводчик также может отказаться от участия в проведении налоговой проверки при наличии личной заинтересованности в исходе дела или при отсутствии знания определенного иностранного языка, недостаточном владении техникой синхронного перевода, приемами сурдоперевода и т.д. Наличие указанных обстоятельств исключает возможность привлечения лица к ответственности за правонарушения, предусмотренные ст. 129 НК РФ.

Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 1 ст. 129 НК РФ, считается оконченным в момент дачи лицом недвусмысленного заявления, выраженного в объективированной форме, о нежелании участвовать в проведении налоговой проверки. Правонарушение, содержащее признаки состава правонарушения по п. 2 ст. 129 НК РФ, будет оконченным в момент подписания экспертом или переводчиком документа, содержащего заведомо ложные сведения. Если перевод осуществляется устно, а его ре-

зультаты фиксируются сотрудником налогового органа, то правонарушение считается оконченным в момент окончания перевода.

Не образуют состава рассматриваемого правонарушения ошибки или неточности, допущенные экспертом, специалистом или переводчиком не умышленно, а в результате добросовестного заблуждения, недостатка знаний, низкого качества материалов, используемых при проведении анализа, и т.д.

Не образуют объективной стороны рассматриваемого правонарушения действия, хотя и описанные ст. 129 НК РФ, но совершенные специалистами и переводчиками в ходе их участия в аресте имущества налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента. Арест имущества не является составным элементом налоговой проверки, поэтому отказ лица участвовать в данном мероприятии в качестве специалиста или переводчика не может быть квалифицирован по ст. 129 НК РФ.

Субъектом данного налогового правонарушения может быть физическое лицо, достигшее 16-летнего возраста и привлеченное налоговым органом на основании постановления к участию в налоговом производстве в качестве эксперта, переводчика или специалиста.

Субъективная сторона налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 129 НК РФ, характеризуется *виной в форме умысла.*

Санкция носит штрафной характер, является абсолютно определенной и зависит от пункта ст. 129 НК РФ, по которому квалифицировано правонарушение. Наибольшая общественная опасность налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 129 НК РФ, влечет взыскание более высокой суммы штрафа.

Статья 129[1]. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу

Объектом рассматриваемого налогового правонарушения являются процессуальные фискальные права государства. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу создает препятствия получению налоговым органом сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а также выполнению налоговым органом судебной обязанности по доказыванию вины правонарушителя в совершении налогового правонарушения.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного ст. 129[1] НК РФ, может выражаться в *бездействии,* состоящем в неправомерном пассивном поведении лица в пределах установленного срока относительно имеющихся у него сведений, кото-

рые было необходимо сообщить налоговому органу, а также в несвоевременно совершенном *действии,* состоящем в несвоевременном сообщении сведений налоговому органу.

Бездействие лица считается неправомерным и образует элемент рассматриваемого правонарушения при условии, что это лицо обязано сообщить предусмотренные Налоговым кодексом РФ сведения налоговому органу, но в установленный срок проигнорировало возложенную обязанность. Поскольку ст. 129^1 не содержит нормы, отсылающей к иным законодательным актам о налогах и сборах, то предметом описанного налогового правонарушения могут быть сведения, определяемые только Налоговым кодексом РФ. Следовательно, перечень фактов и событий, наступление которых обусловливает возникновение обязанности проинформировать налоговый орган, определяется только на основании норм Кодекса.

В настоящее время такие обязанности, неисполнение одной из которых и образует объективную сторону ст. 129^1 НК РФ, установлены ст. 85 НК РФ.

В силу внешней схожести объективную сторону налогового правонарушения, предусмотренного ст. 129^1 НК РФ, необходимо четко отграничивать от состава налогового правонарушения, описанного в ст. 126 НК РФ.

Установление в противоправном деянии состава налогового правонарушения на основании ст. 129^1 возможно только при наличии совокупности следующих обязательных признаков:

- лицо, обязанное предоставить налоговому органу определенные сведения, располагает этими сведениями либо в силу прямых указаний Налогового кодекса РФ должно ими располагать;
- обязанность по предоставлению сведений налоговому органу прямо установлена Налоговым кодексом РФ и не требует подтверждения иным нормативным актом, запросом налогового органа и т.п.;
- состав предоставляемых сведений и сроки выполнения данной обязанности определены Налоговым кодексом РФ;
- выявленное противоправное деяние не образует состава налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Следовательно, по ст. 129^1 бездействие лиц, не предоставляющих сведения налоговому органу, возможно квалифицировать только в том случае, если деяния этих субъектов не содержат

специальных признаков налоговых правонарушений, закрепленных ст. 119, 126 и 135^1 НК РФ.

Статья 129^1 НК РФ содержит два состава налогового правонарушения. Первый пункт описывает простой состав правонарушения в виде неправомерного несообщения (несвоевременного сообщения) лицом сведений налоговому органу; второй пункт содержит квалифицированный состав налогового правонарушения, поскольку для его вменения виновному налоговый орган обязан установить повторность совершения деяния, т.е. вторичность (многократность) совершения одного и того же деяния в течение календарного года. При этом не имеет значения, привлекалось ранее или нет виновное лицо к ответственности за аналогичное деяние — непредоставление сведений налоговому органу квалифицируется по п. 2 ст. 129^1 в случае любой повторности, произошедшей в течение календарного года.

Рассматриваемое правонарушение считается оконченным по истечении последнего дня срока, установленного для представления или сообщения соответствующих сведений налоговому органу.

Субъектами данных налоговых правонарушений могут быть органы, учреждения и организации, указанные в ст. 85 НК РФ, а именно:

- органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями;
- советы адвокатских палат субъектов РФ;
- органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц;
- органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств;
- органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения;
- органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, осуществляющие частную практику;
- органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с пользованием этими ресурсами;
- органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина РФ на территории РФ.

Субъективная сторона налоговых правонарушений, установленных ст. 129[1], характеризуется виной. Как правило, рассматриваемые правонарушения совершаются *умышленно*. Неосторожность возможна только в случае направления необходимых сведений, но ошибочно (не умышленно) в иной налоговый орган.

Санкция за неправомерное несообщение сведений налоговому органу носит штрафной характер, абсолютно определена и зависит от квалификации совершенного противоправного деяния. Повторное совершение деяний, предусмотренных п. 1 ст. 129[1], наказывается большей суммой штрафа.

9.5. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 18 Налогового кодекса РФ

В Налоговом кодексе РФ виды нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, выделены в отдельную главу. На первый взгляд анализ ст. 106 НК РФ, устанавливающей понятие налогового правонарушения, позволяет сделать вывод об исключении банков из числа субъектов, несущих налоговую ответственность, поскольку банки прямо в этой норме не названы. Вместе с тем законодательное определение налогового правонарушения не исключает возможности его совершения банками как «иными лицами».

Обособление положений об ответственности банков от норм об ответственности иных налогообязанных субъектов не могло не вызвать целого ряда вопросов, касающихся природы правонарушений, предусмотренных главой 18 НК РФ, и соответствующей дискуссии в научно-юридической литературе.

Так, И.И. Воронцова полагает, что вопрос о возможности применения к банкам положений главы 15 НК РФ не может быть решен однозначно, что не может не создать затруднений при применении судами норм об ответственности банков и не свидетельствует о взвешенности в подходе законодателя к столь острой проблеме[1].

В Определении «По жалобе Красноярского филиала закрытого акционерного общества «Коммерческий банк «Ланта-Банк» на

---

[1] См.: *Постатейный* комментарий к Налоговому кодексу Российской Федерации. Ч. 1 / Под общ. ред. В.И. Слома и А.М. Макарова. — 2-е изд. М., 2000. С. 452.

нарушение конституционных прав и свобод пунктами 1 и 2 статьи 135 и частью второй статьи 136 Налогового кодекса Российской Федерации» от 6 декабря 2001 г. № 257-О[1] содержится тезис о том, что «положения, содержащиеся в пунктах 1 и 2 статьи 135 Налогового кодекса Российской Федерации... определяют... составы налоговых правонарушений». Таким образом, Конституционный Суд РФ рассматривает предусмотренные главой 18 НК РФ нарушения банками соответствующих обязанностей в качестве налоговых правонарушений.

Между тем существует и точка зрения, согласно которой установленные главой 18 НК РФ нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, к числу собственно налоговых правонарушений не относятся. Обосновывается данный вывод тем, что содержащееся в ст. 107 НК РФ указание на то, что ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и лица в случаях, предусмотренных главой 16 НК РФ, отрицает тождество налоговых правонарушений и нарушений банком обязанностей, установленных законодательством о налогах и сборах.

Таким образом, исходя из буквального толкования ст. 107 НК РФ, мы обязаны сделать вывод, что ответственность за совершение правонарушений, предусмотренных главой 18 НК РФ, не является ответственностью за совершение налоговых правонарушений и, следовательно, правонарушения, предусмотренные данной главой, не являются налоговыми.

Следует согласиться с И.И. Кучеровым, О.Ю. Судаковым и И.А. Орешкиным, которые утверждают, что основное отличие между налоговыми правонарушениями и нарушениями банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, заключается в их субъектах[2].

Субъектами нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, являются исключительно коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Банка России.

В связи с тем что банковские операции по открытию и ведению банковских счетов юридических лиц вправе осуществлять

---

[1] *СЗ* РФ. 2002. № 6. Ст. 625.

[2] См.: *Кучеров И.И., Судаков О.Ю., Орешкин И.А.* Налоговый контроль и ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах. М., 2001.

только расчетные небанковские кредитные организации, субъектами нарушений кредитными организациями обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, являются банки, расчетные небанковские кредитные организации, а также действующие на территории Российской Федерации филиалы иностранных банков.

Иные субъекты банковской деятельности, имеющие на основании закона право осуществлять банковские операции по открытию и ведению банковских счетов (Банк России, а также Агентство по реструктуризации кредитных организаций), субъектами рассматриваемых правонарушений не являются.

Об отсутствии тождества правонарушений, перечисленных в главах 16 и 18 НК РФ, свидетельствует и своеобразие санкций, применяемых к банкам за совершение ими соответствующих правонарушений. Действительно, ст. 114 НК РФ не устанавливает иного вида налоговых санкций, кроме штрафов, в то время как ряд статей главы 18 НК РФ предусматривает ответственность банков в виде пени, порядок взыскания которой отличен от порядка взыскания налоговых санкций. Для того чтобы в этом убедиться, достаточно сравнить п. 7 ст. 114 и п. 4 ст. 60 НК.

В Налоговом кодексе РФ появилась дополнительная статья (ст. 101^1), которая введена для того, чтобы специально урегулировать основные правила производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах лицами, которые не являются налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами. Она предназначена для применения в отношении субъектов, вовлеченных в налоговые правоотношения не как их самостоятельные участники, а как агенты или посредники между налогоплательщиками и государством. В первую очередь к числу таких субъектов относятся банки. Это объясняется тем, что выступая в особом качестве, они не платят «свои» налоги, но могут задержать уплату «чужих». Именно поэтому ст. 101^1 НК РФ по сути является компиляцией ст. 100 и 101 НК РФ, а единственное ее отличие состоит в том, что в соответствии с ее п. 10 на основании вынесенного решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах этому лицу направляется требование об уплате пеней и штрафов, а не недоимки по налогу и пени, как предусмотрено в п. 4 ст. 101 НК РФ.

Таким образом, несмотря на единую юридическую природу, налоговые правонарушения отличаются от нарушений банками

обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, по следующим основным моментам:

1) субъектам правонарушений;

2) применяемым санкциям;

3) порядку применения предусмотренных санкций;

4) правилам производства по делам о соответствующих правонарушениях;

5) применяемым терминам.

Весьма важное значение для уяснения отличия налоговых правонарушений от нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, имеет то обстоятельство, что банки отсутствуют в содержащемся в ст. 9 НК РФ перечне участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах. На первый взгляд данное обстоятельство трудно поддается объяснению. Действительно, отношениям с участием банков в Налоговом кодексе РФ посвящена специальная глава — 18-я, но в соответствии с НК РФ участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, они не являются.

Участие банков в рассматриваемых отношениях носит более сложный (по сравнению с иными не наделенными государственно-властными полномочиями участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах) характер.

Права и обязанности, а также ответственность налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов и иных не наделенных государственно-властными полномочиями субъектов установлены непосредственно законодательством о налогах и сборах, в связи с чем они находятся исключительно в рамках отношений по взиманию налогов и сборов, а также отношений, возникающих в процессе осуществления налогового контроля, обжалования актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В отличие от этого рассматриваемые права, обязанности и ответственность банков предусмотрены не только налоговым, но и гражданским законодательством. Любое из предусмотренных главой 18 НК РФ правонарушений банк может совершить только в случае наличия между ним и его клиентом договора банковского счета, заключенного по правилам, предусмотренным главой 45 ГК РФ. Таким образом, первичным основанием ответственности банка за нарушение обязанностей, предусмотренных законо-

дательством о налогах и сборах, является гражданско-правовой договор банковского счета.

В связи с этим нельзя не согласиться с А.Я. Курбатовым, который, проанализировав ответственность банков за задержку платежей в бюджет и внебюджетные фонды по налоговому законодательству, пришел к выводу о том, что наличие оснований для применения указанной ответственности зависит от того, являются ли действия банка правомерными или неправомерными применительно к гражданскому праву[1].

Наиболее показательными в этом отношении являются правила перечисления денежных средств со счета клиента.

В соответствии со ст. 849 ГК РФ банк обязан по распоряжению клиента выдавать или перечислять со счета денежные средства не позже дня, следующего за днем поступления в банк соответствующего платежного документа, если иные сроки не предусмотрены законом, изданными в соответствии с ним банковскими правилами или договором банковского счета.

Следовательно, основанием возникновения публично-правовой обязанности банка по перечислению денежных средств в бюджет является распоряжение клиента, данное им в силу заключенного с банком гражданско-правового договора. Моментом возникновения у банка указанной публично-правовой обязанности (моментом, с которого начинается исчисление сроков) является момент поступления в банк соответствующего платежного документа от клиента. Эти предусмотренные гражданским законодательством правила дублируются в Налоговом кодексе РФ, в соответствии с п. 2 ст. 60 которого поручение на перечисление налога исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения, если иное не предусмотрено самим Кодексом.

Таким образом, в силу того, что Налоговым кодексом РФ предусмотрен строго определенный срок для исполнения поручения клиента на перечисление налога, договором банковского счета не может быть предусмотрен более длительный срок для такого перечисления.

В то же время договором банковского счета для исполнения поручений клиента на перечисление денежный средств с его

---

[1] См.: *Курбатов А.Я.* Ответственность банков за задержку платежей в бюджет и внебюджетные фонды. М., 1997. С. 5.

счета (в том числе и в бюджет) может быть предусмотрен более короткий срок. В этом случае банк обязан исполнить соответствующее поручение клиента в срок, предусмотренный договором. В случае нарушения этого срока банк может быть привлечен к гражданско-правовой ответственности. Однако ответственности, предусмотренной Налоговым кодексом, в таком случае банк нести не будет в силу императивного установления налоговым законодательством строго определенного срока.

Налоговое законодательство не определяет в целом порядка открытия, ведения и закрытия счетов клиентов. Отсюда следует, что банк может быть привлечен к ответственности на основании, например, ст. 132 НК РФ не за любое нарушение порядка открытия и закрытия счетов, а лишь за те из них, которые определены законодательством о налогах и сборах.

Необходимо подчеркнуть, что возложение на банк задач, связанных с осуществлением налогового учета (ст. 132 НК РФ), приостановлением операций по счетам (ст. 134 НК РФ), взысканием налогов и сборов (ст. 135 НК РФ), не предполагает предоставления банкам каких-либо властных полномочий в отношении своих клиентов. Банк, как и его клиент-налогоплательщик, является не субъектом, а объектом властного воздействия со стороны государства. Участие банка в решении налогово-фискальных задач государства ограничивается исполнением возложенных на него обязанностей и обеспечивается применением соответствующих мер ответственности.

Таким образом, обязанности банков по правильному открытию счетов налогоплательщиков, исполнению поручений о перечислении налогов и сборов, а также по предоставлению налоговым органам сведений по счетам своих клиентов, основываясь на гражданско-правовых договорах, носят не только гражданско-правовой, но и публично-правовой характер.

Правоотношения, складывающиеся в процессе исполнения указанных обязанностей, регулируются гражданским (глава 45 ГК РФ), банковским (ст. 30 Федерального закона «О банках и банковской деятельности») и налоговым (ст. 60, глава 18 НК РФ) законодательством. При определении отраслевой принадлежности указанных правоотношений, на наш взгляд, следует использовать модель, применяемую обычно Верховным Судом РФ, в соответствии с которой, например, правоотношения, регулируемые соответствующими нормами гражданского законодательства,

относятся к гражданско-правовым[1]. В более общем виде правило, применяемое Верховным Судом РФ, может быть изложено формулой: правоотношения, регулируемые нормами соответствующей отрасли законодательства, имеют данную отраслевую принадлежность.

Итак, применив модель, используемую обычно Верховным Судом РФ при определении отраслевой принадлежности рассматриваемых отношений, мы (в связи с тем, что они регулируются одновременно и гражданским, и налоговым законодательством) придем к выводу, что эти отношения являются одновременно и налоговыми, и гражданско-правовыми.

На первый взгляд полученный вывод противоречит основам теории права, в соответствии с которой конкретные отношения могут быть либо частноправовыми, либо гражданско-правовыми. На самом деле противоречия в данном случае нет.

Для уяснения сущности складывающихся в рассматриваемых случаях отношений необходимо призвать на помощь теорию комплексного правоотношения. Комплексный (сложный и смешанный) характер банковских правоотношений весьма ярко проявляется как раз на примере отношений, складывающихся в процессе исполнения банками обязанностей при исполнении ими поручений клиентов о перечислении налогов и сборов.

Сложный характер данных правоотношений проявляется в том, что после получения клиента на перечисление налога или сбора у банка появляются, с одной стороны, обязательство перед клиентом, а с другой — обязанность перед государством.

Смешанный характер рассматриваемых правоотношений состоит в наличии в их составе одновременно публично- и частноправовых элементов.

Публично-правовой элемент данного правоотношения заключается в наличии публичной обязанности банка перед государством в лице его уполномоченных органов по перечислению денежных средств клиента в бюджет или внебюджетные фонды. Исполнение банком данной публично-правовой обязанности обеспечивается мерами ответственности, предусмотренными главой 18 НК РФ за невыполнение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах.

---

[1] См., например: *Решение* Верховного Суда РФ «О признании незаконным и недействующим с 10 декабря 1996 года письма Минфина РФ, ФНС РФ и ЦБ РФ от 22 августа 1996 года» от 10 декабря 1996 г. // Экономика и жизнь. 1997. № 3.

Частноправовой элемент рассматриваемых правоотношений заключается в наличии гражданско-правового обязательства банка перед клиентом, которое обеспечивается мерами гражданско-правовой ответственности. В случае несвоевременного выполнения или невыполнения указаний клиента о перечислении денежных средств со счета банк согласно ст. 856 ГК РФ обязан уплатить на эту сумму проценты в порядке и в размере, предусмотренных ст. 395 ГК РФ.

Таким образом, хотя отношениям с участием банков в Налоговом кодексе РФ и посвящена глава 18, но в ст. 9 банки не перечислены в числе участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, по той причине, что отношения, складывающиеся с участием банков в процессе открытия, обслуживания и закрытия ими банковских счетов, а также в процессе предоставления банками налоговым органам информации о счетах клиентов, нельзя однозначно идентифицировать в качестве налоговых отношений.

Вместе с тем сказанное не означает, что составы, описание которых содержится в главе 18 НК РФ, не являются налоговыми правонарушениями.

Консолидация норм, устанавливающих ответственность банков за нарушения обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, в отдельную главу отчасти объясняется субъектным составом включенных правонарушений. Банки выделены в самостоятельную категорию субъектов правонарушений в связи со спецификой сочетания в сфере их правового регулирования публичных и частных норм. Банки обладают *двойственной налогово-правовой природой*, выражающейся в наличии обязанностей уплачивать причитающиеся налоги, обслуживать счета своих клиентов-налогоплательщиков, а также выполнять поручения налоговых органов, представлять им необходимую информацию и т.д. Одновременно они обладают статусом налогоплательщика и агента государства, посредством которых производятся обязательные платежи в бюджетную систему или внебюджетные фонды. Особенность субъектного состава противоправных деяний, объединенных главой 18 НК РФ, обусловила и относительную немногочисленность содержащихся в ней составов правонарушений.

Однако по сравнению с ранее действовавшим Законом РФ об основах налоговой системы количество составов правонарушений, субъектами которых являются банки, значительно рас-

ширилось. Поэтому выделение правонарушений, совершаемых банками, в самостоятельную главу оправдано с позиций юридической техники.

Одновременно следует учитывать, что технико-юридическое обособление в главе 18 НК РФ не означает обособления нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, от налоговых правонарушений. Глава 18 НК РФ является составной частью раздела VI НК РФ, имеющего обобщающее название «Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение».

Противоправный характер деяний, предусмотренных ст. 132—135[1] НК РФ, обусловлен нарушением банком норм налогового законодательства. Согласно главе 18 НК РФ обязанности банков, нарушение которых образует объективную сторону противоправного деяния, устанавливаются Налоговым кодексом РФ, который является неотъемлемой частью законодательства о налогах и сборах. Законодательство о налогах и сборах в числе прочих регулирует и властные отношения, возникающие относительно привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Поскольку Кодекс не регламентирует привлечение к какому-либо иному виду ответственности, то и нарушения банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, следует с полной уверенностью отнести к налоговым правонарушениям.

Включение в число налоговых правонарушений противоправных деяний, совершаемых банками в налоговой сфере, подтверждается порядком налогового производства, который одинаков независимо от квалификации деликта по норме главы 16 или 18 НК РФ. Относительно ответственности банков за нарушения обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, применяются общие положения главы 15 НК РФ об ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Меры государственного воздействия, устанавливаемые за совершение противоправного деяния, предусмотренного главой 18 НК РФ, носят, как и налоговые санкции, штрафной характер и на основании ч. 1 ст. 136 НК РФ взыскиваются в порядке, аналогичном порядку взыскания санкций за налоговые правонарушения.

Таким образом, нормы глав 16 и 18 НК РФ имеют единую юридическую природу. Вместе с тем, являясь разновидностью налоговых правонарушений, нарушения банками обязанностей,

предусмотренных законодательством о налогах и сборах, имеют следующие *характерные особенности*:

- составы правонарушений, ответственность по которым применяется к банкам, перечислены в главе 18 НК РФ;
- объективную сторону данных правонарушений составляют противоправные деяния, совершенные в нарушение обязанностей банка в качестве налогоплательщика или иного фискально обязанного лица;
- субъектом налогового правонарушения, квалифицируемого по какой-либо статье главы 18 НК РФ, может быть только банк, обладающий необходимыми организационно-правовыми признаками;
- производство по делу о нарушении банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, имеет определенную специфику и регламентируется ст. 101^1 НК РФ.

Глава 18 НК РФ объединяет ст. 132—136. Статья 136 регламентирует порядок взыскания с банков штрафов и пеней, остальные статьи определяют составы налоговых правонарушений, совершаемых банками, и устанавливают соответствующие санкции.

Статья 132. Нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику

Объектом данного правонарушения являются отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля, а также отношения, складывающиеся относительно взимания налогов и сборов. Налоговые правонарушения, выразившиеся в нарушении банком порядка открытия счета налогоплательщику без предъявления им свидетельства о постановке на налоговый учет, а также в открытии счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица, посягают на процессуальные фискальные права государства, поскольку создают препятствия в контрольной деятельности налоговых органов. Налоговое правонарушение, выразившееся в несообщении банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета налогоплательщика, способствует осуществлению последним незаконной предпринимательской деятельности и, таким образом, нарушает суверенное право государства на получение законно установленных налогов и сборов.

Объективную сторону правонарушений, предусмотренных п. 1 ст. 132 НК РФ, характеризуют действия банка по неправомер-

ному открытию счета налогоплательщику, плательщику сборов или налоговому агенту в двух случаях: без предъявления организацией или индивидуальным предпринимателем свидетельства о постановке на учет в налоговом органе; при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам организации или индивидуального предпринимателя. Объективную сторону состава налогового правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 132 НК РФ, образуют бездействия банка после открытия или закрытия счета организации или индивидуальному предпринимателю в виде несообщения налоговому органу сведений об этих обстоятельствах. Таким образом, объективная сторона названных правонарушений выражается в игнорировании банком обязанностей, возложенных на него ст. 76 и 86 НК РФ.

Согласно положениям ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счетам в банке означает обязанность банка прекратить все расходные операции по данному счету. Однако расходные операции не прекращаются по платежам, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Налоговый орган, приняв решение о приостановлении операций по счету налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, уведомляет одновременно о принятом решении банк и его клиента. Решение о приостановлении операций по счету вручается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого документа.

Банк обязан безусловно выполнить решение налогового органа и приостановить операции по счету налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента с момента получения этого решения и вплоть до его отмены.

Наличие у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам организации или индивидуального предпринимателя влечет одновременное возникновение запрета на открытие этим клиентам новых счетов. Одновременно наличие у банка подобного решения является обстановкой совершения рассматриваемого налогового правонарушения и относится к факультативным (дополнительным) признаком его объективной стороны.

Статья 86 НК РФ возлагает на банки обязанность открывать счета организациям и индивидуальным предпринимателям только

при предъявлении ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. При этом следует учитывать, что предъявление свидетельства о постановке на налоговый учет является обязательным условием заключения договора банковского счета, поэтому открытие банком счета без предъявления такого свидетельства будет образовывать состав налогового правонарушения всякий раз, даже если налогоплательщик имеет открытые ранее счета в этом банке. В течение пяти дней после открытия или закрытия счета названным субъектам банк обязан сообщить о проделанных операциях в налоговый орган по месту учета новых клиентов.

Предметом рассматриваемого правонарушения является счет, соответствующий требованиям п. 2 ст. 11 НК РФ, т.е. расчетный (текущий) и иной счет в банке, открытый на основании договора банковского счета, на который зачисляются и с которого могут расходоваться денежные средства организации или индивидуального предпринимателя. Следовательно, при квалификации совершенного банком деяния, нарушающего порядок открытия счета налогоплательщику, необходимо установить правовой статус клиента в целях выяснения, является ли он организацией или индивидуальным предпринимателем, обязанными состоять на учете в налоговом органе и иметь подтверждающее свидетельство.

По характеру объективной стороны рассматриваемые налоговые правонарушения являются формальными, поскольку законодатель не принимает во внимание наступление или отсутствие каких-либо негативных последствий в результате действий или бездействия, описанных ст. 132 НК РФ. Общественная опасность налоговых нарушений банков достаточно высока, и относительно рассматриваемых составов налоговых правонарушений вредные последствия для бюджетной системы презюмируются (предполагаются).

Налоговое правонарушение банка, квалифицируемое по п. 1 ст. 132 НК РФ, считается оконченным в день неправомерного открытия банковского счета.

Противоправное деяние банка, предусмотренное в п. 2 ст. 132 НК РФ, считается оконченным по истечении пяти дней со дня открытия или закрытия счета организации или индивидуальному предпринимателю.

Субъектом рассматриваемых правонарушений может быть банк или другая кредитная организация, имеющая соответствующую лицензию Центрального банка РФ.

Субъективная сторона налогового правонарушения, выразившегося в виде открытия банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет, а также правонарушения в виде открытия счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица характеризуется *виной в форме умысла*. Субъективная сторона противоправных деяний, выразившихся в несообщении банком налоговому органу сведений об открытии или закрытии счета организации или индивидуального предпринимателя, также характеризуется *виной в форме умысла*, но в некоторых случаях — неосторожностью. Так, *по неосторожности* банк может сообщить сведения об открытии счета относительно другого клиента или сообщить правильные сведения, но в иной налоговый орган.

Санкция носит *штрафной характер*, является абсолютно определенной и зависит от пункта ст. 132 НК РФ, по которому квалифицировано противоправное деяние банка.

Статья 133. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора)

Объектом правонарушения, предусмотренного ст. 133 НК РФ, являются материальные фискальные права государства. Нарушение установленного срока исполнения поручения налогоплательщика или налогового агента о перечислении налога (сбора) препятствует своевременному формированию доходной части соответствующего бюджета или внебюджетного фонда.

Объективная сторона характеризуется бездействием банка в виде неправомерного нарушения срока, установленного НК РФ для исполнения платежного поручения налогоплательщика или налогового агента на перечисление налогов (сборов) в бюджет или государственный внебюджетный фонд.

Обязанность банка по своевременному обслуживанию платежных поручений своих клиентов определена ст. 863 ГК РФ, на основании которой при расчетах платежными поручениями банк обязуется за счет средств, находящихся на счете плательщика, перевести определенную денежную сумму на счет указанного плательщиком лица в срок, предусмотренный законом или установленный в соответствии с ним. Следовательно, одним из критериев надлежащего выполнения банком условий договора банковского счета является соблюдение банком требований о сроках, отведенных нормативными правовыми актами на перечисление средств со счета клиента на счет получателя платежа.

Поскольку на основании ст. 2 ГК РФ его нормы не применяются к налоговым отношениям, то обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов были воспроизведены ст. 60 НК РФ, и, таким образом, гражданско-правовая обязанность банка перед клиентом видоизменилась в публичную обязанность банка перед государством.

Согласно положениям НК РФ поручение на перечисление налога (сбора) должно быть исполнено банком бесплатно в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения. При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды). Как известно, налогоплательщик может выполнить налоговую обязанность досрочно. Однако в любом случае, если клиентом предъявлено платежное поручение на перечисление налогового платежа, банк обязан его исполнить в соответствии со ст. 60 НК РФ.

Следовательно, правонарушение, предусмотренное ст. 133 НК РФ, будет считаться оконченным по истечении операционного дня, следующего за днем получения банком поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора.

Нарушение банком срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора) является длящимся, поскольку длится со дня совершения до дня прекращения либо пресечения.

Состав правонарушения, предусмотренного ст. 133 НК РФ, является материальным, поскольку ответственность банка зависит от возникновения негативных последствий в виде неполучения бюджетом или внебюджетным фондом в предполагаемый срок причитающихся сумм налогов (сборов).

Не образует состава рассматриваемого правонарушения нарушение банком срока исполнения поручения налогоплательщика (налогового агента) на перечисление налога (сбора) в том случае, если была необходимость исполнения платежных документов, относящихся к более ранней очередности, установленной ГК РФ.

Не является противоправным деянием, предусмотренным ст. 133 НК РФ, бездействие банка в виде неперечисления налога (сбора) по платежному поручению, оформленному налогоплательщиком (плательщиком сборов, налоговым агентом) с нарушением банковских правил. В данной ситуации отсутствует со-

бытие правонарушения, что исключает привлечение банка к ответственности.

Субъектом данного состава налогового правонарушения является коммерческий банк или иная кредитная организация, являющаяся таковой на основании лицензии Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправного деяния банка в виде неисполнения поручения о перечислении налога (сбора) характеризуется *виной в форме умысла или неосторожности.*

Санкция за рассматриваемое противоправное деяние установлена *в виде пени*, что соответствует характеру длящихся правонарушений, посягающих на неправомерное удержание чужих денежных средств.

Пени, взыскиваемые с банков, по своей сущности отличаются от пеней, взыскиваемых на основании ст. 75 НК РФ с налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента. Ответственность банков за нарушения налогового законодательства установлена главой 18 НК РФ, название которой и включение в нее ст. 133 НК РФ позволяют считать взыскиваемые с банков пени за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора) санкциями, а не восстановительными (компенсационными) мерами.

Применение мер ответственности не освобождает банк от обязанности перечислить в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд сумму налога и уплатить причитающиеся пени. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к нему применяются принудительные меры по взысканию неперечисленных сумм налога (сбора) и соответствующих пеней. Неоднократное нарушение банком сроков по исполнению налоговых платежных поручений в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Центральный банк РФ с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

Определяя меру ответственности банка за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), необходимо учитывать, что бюджетным законодательством установлена аналогичная норма. Статья 304 БК РФ также считает противоправным деянием несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета соответствующих бюджетов, что влечет взыскание пени с кредитной организации в размере 1/300 действующей ставки рефинансирования Банка России за каждый день просрочки.

Конкуренцию норм ст. 133 НК РФ и ст. 304 БК РФ возможно разрешить одним из двух способов.

Во-первых, основываясь на ст. 1 и 41 БК РФ. Согласно названным нормам налоговое законодательство является специальным по отношению к бюджетному законодательству, следовательно, ст. 133 НК РФ имеет приоритетное значение и должна применяться к соответствующим составам правонарушений.

Во-вторых, основываясь на п. 2 ст. 45 НК РФ. Указанная норма определяет в качестве момента исполнения налогоплательщиком (плательщиком сбора, налоговым агентом) своей обязанности по уплате налога момент предъявления в банк поручения на уплату налога. Следовательно, Налоговый кодекс РФ различает уплату налога — как действие самого налогоплательщика и реальное перечисление налога в бюджет — как действие банка, обслуживающего плательщика налога (сбора). Исполнение налогоплательщиком обязанности по уплате налога посредством предъявления в банк надлежаще оформленного и обеспеченного денежными средствами платежного поручения влечет прекращение налогового правоотношения между налогоплательщиком и государством (муниципальным образованием).

В финансовых правоотношениях в отличие от гражданско-правовых отношений риски банковских неплатежей возложены Налоговым и Бюджетным кодексами на получателя средств — бюджет соответствующего территориального уровня или внебюджетный фонд. Поэтому далее, выясняя природу отношений банка с государственной или муниципальной казной относительно перечисления суммы налога по платежному поручению своего клиента, следует обратиться к ст. 2 НК РФ и ст. 1 БК РФ. Названные нормы определяют круг отношений, регулируемых соответственно налоговым и бюджетным законодательством. В числе прочих законодательство о налогах и сборах регулирует отношения по установлению, введению и взиманию налогов и сборов; Бюджетный кодекс РФ применительно к рассматриваемой ситуации регулирует отношения, возникающие в процессе формирования доходов бюджетов всех уровней бюджетной системы Российской Федерации и бюджетов государственных внебюджетных фондов. Следовательно, отношения между банком и государством в качестве казны относительно перечисления налоговых платежей в бюджетную систему выходят за рамки налогового регулирования и по всем признакам соответствуют бюджетным правоотношениям.

Таким образом, при наличии в деяниях банка квалифицирующих признаков правонарушения в виде нарушения срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора представляется более оправданным применение ст. 304 БК РФ. Это позволяет предложить законодателю: во-первых, исключить ст. 133 НК РФ ввиду ее несоответствия кругу общественных отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах; во-вторых, дополнить текст Бюджетного кодекса РФ нормой, устанавливающей срок для исполнения банком платежного поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента на перечисление налога (сбора) в бюджет или внебюджетный фонд.

В любом случае до разрешения конкуренции названных норм Налогового и Бюджетного кодексов РФ в правоприменительной практике следует исходить из ст. 50 Конституции РФ, устанавливающей принцип однократности применения наказания. Относительно рассматриваемого состава правонарушения банк не может быть привлечен к ответственности одновременно по ст. 133 НК РФ и ст. 304 БК РФ. Привлечение банка к ответственности органами Федерального казначейства за нарушение срока исполнения платежного поручения по налоговым обязательствам на основании Бюджетного кодекса РФ исключает возможность взыскания с него санкций и в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

Статья 134. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента

Объектом правонарушения, предусмотренного данной статьей, являются материальные фискальные права государства. Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика нарушает приоритет фискальных требований государства и тем самым посягает на нормальное пополнение доходной части соответствующего бюджета или внебюджетного фонда.

Объективная сторона правонарушения, установленного ст. 134 НК РФ, выражается в противоправном исполнении банком поручения своего клиента на перечисление денежных средств со счета, операции по которому приостановлены, лицу, не имеющему приоритетного права-требования перед фискальными интересами государства.

Правовой режим приостановления операций по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов ус-

тановлен ст. 76 НК РФ и заключается в прекращении банком всех расходных операций по данному счету. Однако указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность которых в соответствии с гражданским законодательством предшествует исполнению обязанности по уплате налога или сбора.

Очередность списания денежных средств со счета налогоплательщика установлена ст. 855 ГК РФ. При этом в случае недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, осуществляется в четвертую очередь. До расчетов с бюджетом денежные средства могут расходоваться в следующем порядке:

- в первую очередь осуществляется списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств со счета для удовлетворения требований о возмещении вреда, причиненного жизни и здоровью, а также требований о взыскании алиментов;
- во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;
- в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования.

Следовательно, списание денежных средств с приостановленного счета образует состав налогового правонарушения только при условии нарушения требований ст. 76 НК РФ и ст. 855 ГК РФ.

Факультативным (дополнительным) признаком объективной стороны рассматриваемого правонарушения является совершение банком противоправного деяния при наличии решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. Обязанность по доказыванию факта наличия у банка решения налогово-

го органа о приостановлении операций по счету индивидуально определенного клиента лежит на самом налоговом органе.

Предметом правонарушения, предусмотренного ст. 134 НК РФ, является поручение налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента банку о перечислении средств с нарушением установленной очередности. Поручение должно представлять объективированный документ, соответствующий требованиям ст. 863, 867 или 877 ГК РФ и внешне оформленный в качестве платежного поручения, аккредитива или чека. Состав рассматриваемого правонарушения образует неправомерное исполнение хотя бы одного поручения клиента банка.

Неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика относится к формальным составам правонарушений, поскольку ответственность банка-нарушителя не поставлена в зависимость от наступления негативных последствий для государственной или муниципальной казны. Противоправным и, следовательно, наказуемым является сам факт внеочередного перечисления денежных средств со счета клиента банка, операции по которому приостановлены.

Действия по списанию денежных средств с приостановленного счета будут считаться неправомерными с момента получения банком соответствующего решения налогового органа. Решение о приостановлении операций по счету может быть отменено только вынесшем его налоговым органом, вышестоящим налоговым органом или судом. Поэтому списание денежных средств со счета, операции по которому приостановлены, будет считаться противоправным деянием до отмены решения налогового органа в соответствующем порядке.

Налоговое правонарушение в виде неисполнения банком решения налогового органа о приостановлении операций будет окончено в день списания банком с приостановленного счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента денежной суммы с нарушением очередности.

Субъектом данного состава налогового правонарушения является коммерческий банк или иная кредитная организация, являющаяся таковой на основании лицензии Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправного деяния банка, предусмотренного ст. 134 НК РФ, характеризуется *виной в форме умысла или неосторожности.*

Санкция носит характер *штрафа*, является относительно определенной и зависит от суммы, неправомерно перечисленной

на основании поручения налогоплательщика или налогового агента. Относительно неправомерного исполнения банком платежного поручения, повлекшего невозможность взыскания с налогоплательщика суммы налоговой задолженности, санкция является компенсационной мерой, поскольку установление зависимости суммы санкции от суммы неправомерно осуществленного платежа позволяет восстановить нарушенные фискальные права государства (муниципального образования). Относительно совершения банком правонарушения, предусмотренного ст. 134 НК РФ, но не повлекшего образования налоговой недоимки, санкция носит карательный характер. В любом случае размер штрафа не должен превышать суммы задолженности налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента, т.е. непогашенной недоимки по налогу, сбору и начисленных на них пеней.

Статья 135. Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога и сбора, а также пени

Объектом рассматриваемых налоговых правонарушений являются материальные фискальные права государства. Совершение деяний, предусмотренных ст. 135 НК РФ, посягает на законодательно установленную обязанность банков по исполнению фискальных платежей путем списания со счетов своих клиентов и перечислению в соответствующие бюджеты или внебюджетные фонды денежных средств. Установленные правонарушения создают препятствия нормальной деятельности налоговых органов в сфере реализации права на бесспорное взыскание с недобросовестного плательщика налогов, сборов, а с налогового агента — недоимок в бюджет или во внебюджетный фонд.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 135 НК РФ, выражается в незаконном бездействии банка в виде неправомерного неисполнения в установленный налоговым законодательством срок поручения налогового органа о перечислении налога и сбора, а также пени.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 135 НК РФ, представляет собой сложный фактический состав и выражается в совершении банком неправомерных действий либо в нарушении установленных запретов, создающих ситуацию отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в банке находится поручение налогового органа.

Обязанность банка исполнять поручения налоговых органов установлена ст. 60 НК РФ, согласно которой поручение на перечисление налога исполняется банком в безусловном порядке.

Порядок взыскания налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, определен ст. 46 НК РФ и применительно к рассматриваемым правонарушениям состоит в следующем. Принудительное взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета недоимщика, поручения на списание и перечисление в бюджетную систему РФ необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента. Поручение на перечисление налога или сбора подлежит безусловному исполнению банком в порядке четвертой очереди согласно гражданскому законодательству.

Объективная сторона рассматриваемых правонарушений образуется совершением неправомерных деяний не только относительно счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов, являющихся клиентами банков, но и относительно счетов банков, открытых в других банках.

Поручение налогового органа на перечисление налога с рублевых счетов исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения. Поручение налогового органа на перечисление налога с валютных счетов исполняется банком не позднее двух операционных дней. Не допускается обращение взыскания на ссудные, бюджетные и депозитные счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента.

При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель налогового органа или его заместитель должны одновременно с поручением налогового органа на перечисление налога направить банку поручение на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента. Отсутствие поручения на продажу соответствующей части валюты, необходимой для погашения налоговой недоимки, делает невозможным исполнение со стороны банка основного поручения налогового органа о принудительном списании средств со счета недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента.

Квалификация деяния по п. 1 ст. 135 НК РФ зависит от правомерности неисполнения банком решения налогового органа о взыскании обязательных платежей в бюджетную систему или внебюджетные фонды.

Неисполнение банком соответствующего поручения налогового органа *может быть правомерным в случаях*:

- отсутствия у лица, с которого налоговым органом должно быть произведено взыскание, открытого счета в банке;
- отсутствия у банка надлежащим образом оформленного поручения налогового органа о перечислении налога, даже при наличии решения налогового органа о принудительном взыскании с клиента банка налоговой недомки;
- отсутствия в момент предъявления налоговым органом поручения о перечислении налога денежных средств на счете соответствующего недоимщика;
- отсутствия поручения налогового органа о продаже валюты со счета недоимщика в случае, если поручение налогового органа на перечисление налога обращено к валютному счету;
- наличия обращенных к счету иных платежных поручений, имеющих приоритетную очередность погашения;
- нарушения налоговым органом 60-дневного срока, установленного для принятия решения о взыскании налога, сбора или пени;
- признания решения налогового органа о взыскании налога, сбора или пени незаконным.

Не образуют объективной стороны состава правонарушения, предусмотренного п. 2 ст. 135 НК РФ, действия банка, хотя и повлекшие «обнуление» счета налогоплательщика, но совершенные по указанию самого владельца счета. Объективная сторона данного налогового правонарушения может считаться выполненной только при одновременном отсутствии денежных средств на счете недоимщика и наличии причинно-следственной связи между совершенными банком действиями и наступлением вредных последствий.

К сожалению, Налоговым кодексом РФ не установлен перечень противоправных операций банка, а также критерии отнесения каких-либо актов к неправомерным, которые следует квалифицировать в качестве действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете клиента. Как показывает правоприменительная практика, нарушение налогового законодательства, выразившееся в неисполнении банком поручения налогового органа о перечислении налога и сбора, а также пени, может быть совершено различными способами. Например, банк может открыть клиенту ссудный или депозитный счет и при этом не зачислять поступающие денежные суммы на расчетный (текущий) счет клиента; возможно использование факторинговых сде-

лок с целью миновать расчеты по банковскому счету; применение расчетов по векселю и т.д. Поэтому если деяние банка, подпадающее под квалификацию налогового правонарушения по п. 2 ст. 135 НК РФ, было совершено путем заключения каких-либо гражданско-правовых сделок, то до применения к правонарушителю соответствующих санкций налоговому органу необходимо предъявить в арбитражный суд иск о признании такой сделки недействительной с соответствующим применением последствий ее недействительности. Привлечение банка к ответственности, предусмотренной п. 2 ст. 135 НК РФ, будет возможным только в случае удовлетворения иска налогового органа о признании сделки недействительной.

Мотивы совершения рассматриваемых правонарушений могут быть самыми различными. Банк может быть прямо заинтересован в неисполнении поручения налогового органа о списании денежных средств со счета своего клиента. Например, банку, являющемуся кредитором недобросовестного налогоплательщика, выгодно не исполнять поручение налогового органа о перечислении налога до тех пор, пока этот налогоплательщик не выплатит кредит и проценты по нему. Иногда банк косвенно заинтересован в нарушении налогового законодательства и для того, чтобы не потерять выгодного клиента или неправомерно использовать временно свободные денежные средства, сознательно не исполняет поручения налогового органа о перечислении налога.

Состав налогового правонарушения, установленный п. 1 ст. 135 НК РФ, является формальным, поскольку взыскание санкции не поставлено законодателем в зависимость от каких-либо последствий. Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 2 ст. 135 НК РФ, образует материальный состав, зависящий от факта непоступления налоговых платежей в соответствующий бюджет или внебюджетный фонд. Однако даже в случае обращения налоговым органом взыскания на имущество налогоплательщика в результате создания банком ситуации отсутствия денежных средств на счете недоимщика действия банка квалифицируются как противоправные и налагаются соответствующие меры ответственности.

Момент окончания налогового правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 135 НК РФ, зависит от наличия достаточных денежных средств на счете налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, необходимых для исполнения поручения налогового органа на перечисление налога. Если денежных средств на рублевом счете было достаточно, то противоправное деяние банка считается оконченным по истечении одного операционного дня, следующего за днем получения бан-

ком поручения налогового органа на перечисление налога. При достаточности денежных средств на валютном счете правонарушение считается оконченным по истечении двух операционных дней, следующих за днем получения банком поручения налогового органа. В случае недостаточности или отсутствия на счете денежных средств в момент предъявления к нему требования налогового органа противоправное деяние банка считается оконченным по истечении одного или двух операционных дней (в зависимости от валюты поступившего платежа), следующих за днем поступления суммы, достаточной для выполнения хотя бы одного налогового поручения.

Противоправные деяния, содержащие признаки состава правонарушения п. 1 ст. 135 НК РФ, относятся к длящимся.

Налоговое правонарушение, предусмотренное п. 2 ст. 135 НК РФ, будет считаться оконченным с момента совершения каждого противозаконного незачисления денежной суммы на расчетный или текущий счет клиента банка.

Неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога и сбора, а также пени образует самостоятельные составы правонарушений относительно каждого такого поручения или каждого действия, направленного на создание ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Одновременная квалификация деяний банка по п. 1 и 2 ст. 135 НК РФ не допускается в силу приоритета специальных норм над общими. Нормы п. 2 ст. 135 НК РФ являются специальными по отношению к нормам п. 1, поскольку предусматривают необходимость установления ряда особых обстоятельств в деяниях банка. Также не допускается одновременное привлечение банка к ответственности по рассматриваемой статье НК РФ и по ст. 285 ТмК РФ.

Субъектом рассматриваемых налоговых правонарушений может быть только банк, в котором у недобросовестного плательщика налогов, сборов или налогового агента открыт расчетный или текущий счет.

Субъективная сторона состава налогового правонарушения, квалифицируемого по п. 1 ст. 135 НК РФ, характеризуется виной *в форме как умысла, так и неосторожности*. Противоправное деяние, образующее состав п. 2 ст. 135 НК РФ, может быть совершено только умышленно, поскольку все действия банка целенаправленно и сознательно направляются на создание ложной ситуации по отсутствию денежных средств на счете своего клиента.

Санкция за правонарушение, квалифицируемое по п. 1 ст. 135 НК РФ, предусмотрена *в виде пени*, начисляемой на задержанную сумму налоговой недоимки. Деяние, квалифицируемое в качестве налогового правонарушения по п. 2 ст. 135 НК РФ, наказывается *штрафом* в размере 30% от суммы денежных средств, не поступивших в бюджет или внебюджетный фонд по вине банка.

Статья 135[1]. Непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков — клиентов банка

Объектом налогового правонарушения, установленного рассматриваемой статьей, являются отношения, складывающиеся в процессе осуществления налогового контроля. Сведения о финансово-хозяйственной деятельности отражают текущую работу налогоплательщиков, движение их денежных средств, что имеет существенное значение для осуществления за ними налогового контроля. Данное правонарушение посягает на нормальную деятельность налоговых органов по сбору необходимой информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в противоправном бездействии банка, не предоставляющего налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности своих клиентов, обязанных уплачивать налоги и сборы. Согласно п. 2 ст. 86 НК РФ банки обязаны в течение пяти дней после мотивированного запроса выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица. Таким образом, объективную сторону рассматриваемого налогового правонарушения образует игнорирование банком запроса налогового органа относительно не любых своих клиентов, а только организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

Необходимым квалифицирующим признаком объективной стороны рассматриваемого состава правонарушения является наличие у банка мотивированного запроса налогового органа. Запрос налогового органа может быть аргументирован ссылками на юридические факты, деликты, реальные обстоятельства, исследование которых возможно осуществить при наличии сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика. Однако критерии, позволяющие считать запрос мотивированным, в Налоговом кодексе РФ не приводятся. Как следствие, правоприменитель-

ная практика сталкивается с проблемой соотношения положений ст. 135[1] НК РФ и норм гражданского и банковского законодательства, регулирующих отношения в сфере банковской тайны.

Законодательство о налогах и сборах устанавливает пятидневный срок для выполнения банком требования налогового органа о представлении необходимой документации. Этот срок начинает исчисляться со дня, следующего за днем получения банком мотивированного запроса. Следовательно, оконченным рассматриваемое правонарушение будет являться по истечении пятидневного срока. Данное правонарушение не является длящимся, поэтому количество дней, в течение которых не исполнялось требование налогового органа о представлении сведений о финансово-хозяйственных операциях клиентов банка, не влияет ни на состав объективной стороны ст. 135[1] НК РФ, ни на размер взыскиваемого штрафа.

Представление банком запрашиваемых документов после истечения установленного срока не влияет на квалификацию бездействия как противоправного деяния и не исключает привлечение банка к ответственности по ст. 135[1] НК РФ.

Объективная сторона рассматриваемого правонарушения складывается относительно каждого случая непредставления банком какого-либо сведения (документа, справки и т.д.) по отношению к каждому отдельному клиенту банка — организации или гражданину, осуществляющему предпринимательскую деятельность без образования юридического лица.

В случае непредставления сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков по мотивированному запросу таможенных органов одновременное привлечение банка к ответственности по ст. 135[1] НК РФ и ст. 263 ТмК РФ исключается.

Субъектом налогового правонарушения, предусмотренного ст. 135[1] НК РФ, может быть коммерческий банк или другая кредитная организация, имеющая лицензию Центрального банка РФ.

Субъективная сторона противоправного бездействия, предусмотренного ст. 135[1] НК РФ, характеризуется *виной в форме умысла или неосторожности*. Данное правонарушение может быть совершено по неосторожности, например в случае, если банк сочтет запрос налогового органа недостаточно мотивированным, полагая, что запрашиваемые сведения не относятся к финансово-хозяйственной деятельности его клиента либо составляют банковскую тайну, несвоевременной или невнимательной выемки почтовой корреспонденции и т.д.

Налоговая ответственность

10

10.1. Понятие, функции и признаки налоговой ответственности

Государство всегда было и будет заинтересовано в создании и соблюдении порядка налоговых отношений, обеспечивающего его имущественные интересы, в частности пополнение доходной части бюджетов всех уровней и государственных внебюджетных фондов. Нарушение установленных правил поведения в налоговых отношениях вызывает применение ответственности.

Предоставляя гражданам определенные права и экономические свободы, государство со своей стороны требует от субъектов налогового права надлежащей реализации установленных правовых предписаний. В свою очередь, налогоплательщики обязаны следовать правовым предписаниям, содержащимся в законодательстве о налогах и сборах. Тем самым объясняется необходимость и возможность государственного принуждения, одной из форм которого является ***налоговая ответственность***. Следовательно, ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах имеет социальное основание, состоящее в необходимости охраны общественных отношений в налоговой сфере.

Наличие налогов является одним из признаков государства, и взимание обязательных платежей составляет элемент правового статуса суверенитета государства. Нарушения финансовой дисциплины в налоговой сфере в первую очередь затрагивают публичные интересы государства. Принудительное изъятие части собственности (в денежной форме) вызывает у налогоплательщиков подсознательную готовность к сокрытию дохода либо иным неправомерным деяниям, обеспечивающим использование и распоряжение полученным имуществом в полном объеме без учета суверенного права государства на часть этого дохода. Нарушению фискальных прав государства также способствуют высокие налоговые ставки и низкий уровень жизни населения. Совокупность названных факторов создает предпосылки для соверше-

ния большого числа налоговых правонарушений и, как следствие, реакцию государства по защите своих имущественных интересов.

Правовое регулирование ответственности за нарушение порядка реализации налоговых отношений относится к объектам законодательства о налогах и сборах и составляет институт налогового права. В Налоговом кодексе РФ термины «налоговая ответственность» и «ответственность за совершение налоговых правонарушений» используются как равнозначные. Например, п. 2 ст. 101 НК РФ устанавливает, что по результатам рассмотрения материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа может быть вынесено решение о привлечении налогоплательщика к *налоговой ответственности* за совершение налогового правонарушения; ст. 107 предусматривает возможность привлечения организаций и физических лиц к *ответственности за совершение налоговых правонарушений.*

Учитывая систему финансового права и вхождение в нее налогового права, необходимо подчеркнуть, что налоговая ответственность представляет *разновидность финансово-правовой ответственности*[1].

Понятие налоговой ответственности — одна из основных категорий налогового права, ее конструкция во многом определяет место и роль правового регулирования налоговых отношений в системе права.

Правовая природа ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах неразрывно связана с финансово-правовой ответственностью и местом последней в системе юридической ответственности.

Современному состоянию науки финансового права свойственны определенные проблемы в исследовании ответственности за нарушения финансово-правовых норм. В настоящее время приступить к изучению отраслевой правовой ответственности с позиций науки финансового права затруднительно по той причине, что определения финансово-правовой ответственности (ответственности за нарушения финансового законодательства), которое должно быть закреплено в общей части отраслевого законодательного акта, не существует в связи с отсутствием единого кодификационного акта, оформляющего основы правового регулирования отношений в сфере публичной финансовой дея-

[1] Подробнее о финансово-правовой ответственности см.: *Финансовое* право: Учебник / Под ред. М.В. Карасевой. С. 181—200.

тельности. Финансово-правовая ответственность формируется по институциональному признаку — «снизу вверх», поскольку, например, более детальную разработку получает налоговая ответственность и существенные перспективы развития имеет ответственность за нарушения бюджетного законодательства[1].

Налоговая ответственность по своей природе, предмету и методу регулирования является составной частью финансово-правовой ответственности и реализуется в государственно-властных отношениях, складывающихся относительно установления и взимания обязательных платежей. Отнесение налоговой ответственности к разновидности финансово-правовой подтверждается и вхождением налогового права в финансовое в качестве его подотрасли.

Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах *характеризуется всеми признаками, свойственными финансово-правовой ответственности*:

- основана на государственном принуждении и представляет конкретную форму реализации санкций, установленных финансово-правовыми нормами;
- наступает за совершение виновного противоправного деяния, содержащего признаки налогового правонарушения;
- субъектами ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах могут быть организации и физические лица;
- для правонарушителя налоговая ответственность выражается в определенных отрицательных последствиях имущественного характера;
- налоговая ответственность реализуется в процессуальной форме.

Вместе с тем налоговая ответственность имеет *определенную специфику*, обусловленную особенностями налоговой деятельности государства и механизмом правового регулирования налоговых отношений. Выделение налоговой ответственности в самостоятельный вид финансово-правовой ответственности обусловлено и выделением в Налоговом кодексе РФ процессуальных норм, регулирующих производство по делам о налоговых правонарушениях.

---

[1] См., например: *Кучеров И.И.* Бюджетное право России: Учебник. М., 2002. С. 285—301; *Крохина Ю.А.* Бюджетное право и российский федерализм. М., 2001. С. 187—190; *Она же.* Бюджетное право: вопросы теории и практики. СПб., 2002.

Поскольку нормы налогового права, как и другие нормы права, являются разновидностью социальных норм, то и налоговая ответственность имеет *две формы реализации:* позитивную (добровольную, активную) и негативную (государственно-принудительную, ретроспективную).

Для ***позитивной налоговой ответственности*** достаточно формального (нормативного) основания, поскольку она возникает не на основе налогового правонарушения, а в силу добровольного выполнения субъектом налогового права своих обязанностей.

Налоговая деятельность государства основывается не только на установлении запретов относительно совершения каких-либо действий. Одним из важнейших условий осуществления налоговой деятельности является добросовестное соблюдение налогоплательщиками, налоговыми агентами и иными фискально обязанными лицами предоставленных им прав и реализация возложенных обязанностей. В этой связи субъекты налогового права должны осознавать свой общественный долг уплачивать законно установленные налоги и выполнять иные обязанности, связанные с суверенным правом государства на получение части дохода налогоплательщика. Осознание субъектами налогового права смысла и значения собственных поступков, согласование их со своими обязанностями придают налоговой ответственности позитивный смысл.

В целом позитивная ответственность носит *добровольный характер*, но вместе с тем возможна и некоторая степень государственного принуждения. Некоторые субъекты налогового права выполняют возложенные на них обязанности в силу осознания своего общественного долга, другие — в силу возможности применения наказания за неправомерное поведение. Относительно позитивной налоговой ответственности принуждение в виде угрозы наступления негативных последствий является только средством предупреждения нарушений законодательства о налогах и сборах.

По времени реализации позитивная ответственность *предшествует* негативной ответственности.

В налоговом праве позитивная ответственность основывается на принципах добросовестности предпринимательской деятельности и социальной справедливости.

Добровольная форма реализации налоговой ответственности имеет следующие юридические *признаки*:

- неразрывно связана с нормой налоговой ответственности;

- является юридической обязанностью, обусловленной правовым статусом налогоплательщика или иного обязанного лица;
- гарантирована государственным принуждением;
- реализуется добровольно в виде правомерного поведения;
- одобряется со стороны государства;
- осуществляется в рамках общих налоговых правоотношений.

К сожалению, большинство налогоплательщиков имеют низкую правовую культуру, и соблюдение законодательства о налогах и сборах не является для них типичным правилом поведения.

Нарушение норм налогового права обусловливают существование ***негативной налоговой ответственности***, которую можно рассматривать в нескольких аспектах.

Во-первых, вследствие реакции государства на нарушение законодательства о налогах и сборах, выражающейся в принуждении виновного лица претерпевать карательные меры государственно-принудительного воздействия за совершенное деяние в форме имущественных лишений.

Во-вторых, налоговая ответственность может определяться как исполнение юридической обязанности на основе государственного принуждения. В Постановлении Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. № 11-П указано, что «в целях обеспечения выполнения публичной обязанности по уплате налогов и сборов и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением законных требований государства.

Такие меры могут быть как правовосстановительными, обеспечивающими исполнение налогоплательщиком его конституционной обязанности по уплате налогов, то есть погашение недоимки и возмещение ущерба от несвоевременной и неполной уплаты налога, так и штрафными, возлагающими на нарушителей дополнительные выплаты в качестве меры ответственности (наказания). При этом в выборе принудительных мер законодатель ограничен требованиями справедливости, соразмерности и иными конституционными и общими принципами права».

Наличие либо отсутствие государственного принуждения определяет факт существования налоговой ответственности. Налоговая ответственность не связывается только с неблагоприятными последствиями для правонарушителя, которые наступают в результате совершенного им нарушения законодательства о налогах

и сборах. Карательные механизмы в налоговой ответственности существуют параллельно с правовосстановительными, поскольку государству важно не только наказать нарушителя налогового законодательства, но и восстановить публичные имущественные интересы, компенсировать возникший ущерб.

Налоговую ответственность следует отличать от иных мер государственного принуждения: мер безопасности, мер пресечения, мер защиты и т.д.

Таким образом, налоговая ответственность существует в двух формах: *карательной* (штрафной) и *правовосстановительной* (компенсационной).

Налоговая ответственность является развитием, «продолжением» материального налогового правоотношения, которое реализуется посредством особой процессуальной формы. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах составляет часть механизма правового регулирования налоговых отношений и проявляется в виде наложения запретов. Запрещая нарушать законодательство о налогах и сборах, государство возлагает на субъектов налогового права обязанность воздерживаться от совершения определенных действий либо, напротив, не бездействовать, а своими действиями реализовывать возложенные обязанности.

Следовательно, налоговая ответственность существует в рамках охранительного правового института, регулирующего общественные отношения налоговой сферы посредством установления запретов. Однако налоговая ответственность не совпадает полностью с охранительным правоотношением, возникшим в результате налогового деликта. Охранительные правоотношения по своему составу и объему шире налоговой ответственности. Налоговая ответственность характеризует содержание правоохранительных отношений прежде всего с позиций правового статуса правонарушителя, его обязанностей, возникающих в результате совершенного налогового деликта. Вместе с тем налоговая ответственность существует и реализуется только в рамках охранительных правоотношений.

Юридическим фактом, порождающим охранительные налоговые правоотношения, является нарушение законодательства о налогах и сборах.

Негативная налоговая ответственность имеет три основания:

1) *формальное* (нормативное), выражающееся в наличии системы норм законодательства о налогах и сборах, устанавливаю-

щих составы налоговых правонарушений, права и обязанности участников охранительного налогового правоотношения, регулирующих ответственность за нарушение норм налогового права, принципы, порядок и процессуальную форму привлечения к налоговой ответственности;

2) *фактическое*, представляющее совершение субъектом налогового права противоправного деяния, нарушающего нормы законодательства о налогах и сборах;

3) *процессуальное*, заключающееся в вынесении уполномоченным органом (налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами) решения о наложении санкции за совершение налогового правонарушения.

Наступление негативной налоговой ответственности возможно только при наличии всех перечисленных оснований и в строго определенной последовательности: норма права — налоговое правонарушение — применение санкции.

Следовательно, к охранительным относятся все правоотношения, возникающие в связи с совершением участниками налогового правоотношения нарушения законодательства о налогах и сборах, а также с привлечением виновного к ответственности. В рамках охранительных правоотношений реализуются санкции, установленные налоговыми нормами.

Состав правоотношения налоговой ответственности представляет сложное социально-правовое явление, складывающееся из совокупности следующих элементов: субъекты (участники), права и обязанности субъектов (участников), их действия (поведение), объект правоотношения.

В правоотношении, складывающемся относительно налоговой ответственности, принимают участие как минимум две стороны:

- государство в лице компетентных органов, указанных в налоговом законодательстве;
- правонарушитель.

Между названными субъектами складываются охранительные налоговые правоотношения, в которых государство выступает в качестве *управомоченной стороны*, а правонарушитель — *обязанной*. Необходимо подчеркнуть, что субъектом материального правоотношения налоговой ответственности является государство в целом, а не налоговые или иные уполномоченные органы. Права и обязанности государства и правонарушителя неразрывны и составляют содержание правоотношения налоговой ответственности.

Право государства применять к нарушителю налогового законодательства меры государственно-правового принуждения (меры ответственности) предполагает возникновение у правонарушителя обязанности претерпевать эти меры. Применение мер налоговой ответственности является одновременно правом и обязанностью государства, поскольку даже в тех случаях, когда правонарушитель добровольно прекращает совершение налогового правонарушения (например, встает на учет в налоговом органе после истечения установленного срока), государство не утрачивает права на применение соответствующих мер налоговой ответственности.

Однако наделение государства правом принуждать к несению налоговой ответственности не означает вседозволенности. Обе стороны охранительного правоотношения могут действовать только в границах законодательства о налогах и сборах, а реализация налоговой ответственности возможна исключительно на основе норм права, с применением конкретных норм Налогового кодекса РФ, устанавливающих ответственность за конкретно-определенное правонарушение.

Охранительные налоговые правоотношения имеют:

- *юридическое содержание*, заключающееся в возможности совершения определенных действий со стороны государства в качестве управомоченного лица и необходимости определенных действий нарушителя налогового законодательства;
- *фактическое содержание*, которое составляют сами действия участников охранительного правоотношения, направленные на реализацию предоставленных прав и возложенных обязанностей.

Объектом правоотношения налоговой ответственности является правовой статус нарушителя законодательства о налогах и сборах. Изменения правового статуса нарушителя налогового законодательства происходят с помощью лишений и ограничений имущественного характера, определенных мерой налоговой ответственности. Различное соотношение лишений и ограничений характеризуют изменения статуса нарушителя законодательства о налогах и сборах.

Налоговая ответственность выполняет определенные цели, которые прямо в налоговом законодательстве не указаны, но выводятся из целей и задач самого Налогового кодекса РФ. Норма-

тивном порядком определены основные начала законодательства о налогах и сборах (ст. 3 НК РФ), посредством которых достигаются цели налоговой ответственности. Предостерегая организации и физические лица от совершения противоправных деяний в налоговой сфере, налоговая ответственность преследует две цели:

1) *охранительную*, посредством которой ограждает общество от нежелательных ситуаций, связанных с нарушением имущественных интересов государства;

2) *стимулирующую*, посредством которой поощряет правомерное поведение субъектов налогового права.

Цели налоговой ответственности реализуются в функциях, отражающих предназначение налоговой ответственности, поэтому тесно связаны с применением налоговых санкций и социальными последствиями их применения. В механизме правового регулирования налоговых отношений налоговая ответственность выполняет юридическую и социальную функции.

1. *Юридическая функция* проявляется в двух аспектах: правовосстановительном (компенсационном) и штрафном (карательном).

Правовосстановительный характер налоговой ответственности обусловлен имущественными отношениями между публичным и частным субъектами, объектом которых является налог. Ответственность налогоплательщика за нарушение своей обязанности по своевременной и полной уплате налогов преследует цель восстановить имущественные интересы государства, компенсировать казне причиненные убытки.

Сущность штрафного характера налоговой ответственности заключается в неблагоприятных имущественных лишениях, претерпеваемых нарушителем законодательства о налогах и сборах. Посредством реализации штрафной функции создается режим имущественного урона, заключающийся в применении санкции к субъекту налогового правонарушения.

2. *Социальная функция* налоговой ответственности выражается в осуществлении общего предупреждения налоговых правонарушений посредством побуждения субъектов налогового права к соблюдению норм налогового права. Реализуется социальная функция посредством общей и частной превенции совершения налоговых правонарушений.

Общая превенция преследует цель предотвращения совершения налоговых правонарушений всеми субъектами налогового права.

Частная превенция направлена к индивидуально-определенному субъекту налогового права и заключается в предотвращении совершения им нового нарушения законодательства о налогах и сборах. Способом реализации частной превенции служит претерпевание режима имущественного урона и угроза увеличения санкции на 100% в случае совершения лицом аналогичного налогового правонарушения (п. 4 ст. 114 НК РФ).

Главное предназначение функций налоговой ответственности заключается в обеспечении нормального действия механизма правового регулирования налоговых отношений.

Таким образом, ***налоговая ответственность*** представляет собой *обязанность лица, виновного в совершении налогового правонарушения, претерпевать меры государственно-властного принуждения, предусмотренные санкциями Налогового кодекса РФ, состоящие в возложении дополнительных юридических обязанностей имущественного характера и применяемые компетентными органами в установленном процессуальном порядке.*

На основе данного определения выделяются следующие признаки налоговой ответственности.

1. *Материальные признаки*, характеризующие налоговую ответственность в качестве охранительного налогового правоотношения. Материальные признаки налоговой ответственности включают два аспекта.

Первый аспект включает установление составов налоговых правонарушений и санкций за их совершение Налоговым кодексом РФ. Согласно ст. 2 НК РФ правовой базой налоговой ответственности служит законодательство о налогах и сборах, регулирующее властные отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения. Налоговая ответственность соответствует принципам налогового законодательства. Основанием применения налоговой ответственности является виновное совершение налогового правонарушения. Налоговая ответственность может быть исполнена правонарушителем в добровольном порядке, поэтому она не всегда связана с порицанием. Привлечение к налоговой ответственности не исключает возможности применения иных мер государственного принуждения за нарушения законодательства о налогах и сборах.

Второй аспект означает определение вида и меры государственно-властного принуждения через охранительное налоговое пра-

воотношение. Санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах дифференцированы, носят имущественный характер, выражаются в денежной форме и взыскиваются только в судебном порядке.

2. *Процессуальные признаки*, характеризующие механизм реализации материального охранительного налогового правоотношения посредством производства по делу о налоговом правонарушении, осуществляемого компетентным органом согласно нормам Налогового кодекса РФ. Налоговая ответственность реализуется в особой процессуальной форме, отличающейся от порядка применения иных видов финансово-правовой ответственности, и состоит из стадий производства по делам о налоговых правонарушениях. Процессуальный порядок привлечения к налоговой ответственности в части, составляющей предмет налогового права, реализуется налоговыми органами, органами государственных внебюджетных фондов или таможенными органами.

3. *Функциональны признаки*, отражающие целенаправленность существования и применения налоговой ответственности. Цели налоговой ответственности выражаются в восстановлении нарушенных имущественных интересов государства, а также в наказании виновного, предотвращении совершения им новых правонарушений в налоговой сфере.

10.2. Принципы налоговой ответственности

Принципы налоговой ответственности отражают ее содержание, сущность, функции и формы реализации. Основные начала налоговой ответственности являются ориентиром для всех субъектов налогового права, участвующих в охранительных налоговых правоотношениях.

Принципы налоговой ответственности указывают правовое положение общества, цели, к которым должны стремиться законодательные и правоприменительные органы. При этом необходимо учитывать, что принципы налоговой ответственности не обязательно могут иметь нормативное закрепление — их реальное воплощение зависит от воли законодателя. Во-первых, основные начала налоговой ответственности могут выводиться из общего содержания не только налогового, но и в целом финансового законодательства. Во-вторых, принципы налоговой от-

ветственности могут являться достижением науки финансового права, т.е. частью финансово-правовой доктрины, которая в той или иной мере отражается в налоговом законодательстве.

Принципы налоговой ответственности — это *основополагающие начала, исходные идеи, отражающие ее объективную сущность, природу и назначение, в соответствии с которыми осуществляется деятельность законодателя и правоприменителя по реализации охранительных налоговых правоотношений.*

Принципы налоговой ответственности можно рассматривать в широком и узком аспектах. *Широкое понимание* принципов налоговой ответственности означает совокупность всех правовых принципов налоговой ответственности. *Узкое понимание* принципов налоговой ответственности означает их понимание в качестве основных идей, непосредственно закрепленных в налоговом законодательстве. Основные начала налоговой ответственности, имеющие нормативное закрепление, называются нормы-принципы.

Налоговая ответственность основывается на целостной системе принципов, включающих общесоциальные принципы, свойственные всем видам ответственности, общеправовые, принципы финансового права, принципы налогового права и собственно принципы налоговой ответственности как правового института.

Непосредственное влияние на исходные начала налоговой ответственности оказывают ***общеправовые принципы юридической ответственности***, к числу которых относятся: справедливость, законность, неотвратимость, индивидуализация наказания, ответственность за вину. Нормы-принципы налоговой ответственности закреплены в ст. 108 НК РФ и названы общими условиями привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

1. *Законность.* Данный принцип означает недопустимость привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Принцип законности в налоговом праве представляет собой преломление и детализацию его общеправового значения, основанного на международных нормах и положениях Конституции РФ. Законность привлечения к ответственности установлена Международным пактом о гражданских и политических правах 1966 г. (п. 1 ст. 14), а также Конвенцией о защите прав человека и основных свобод 1950 г. (п. 1 ст. 7).

Основным элементом принципа законности является положение, согласно которому деяние признается налоговым правонарушением только в случае объявления его таковым налоговым законодательством до момента совершения. Названное положение означает следующее.

Во-первых, согласно ст. 106 НК РФ налоговым правонарушением считается только такое деяние, признаки которого предусмотрены Налоговым кодексом РФ. Закрепление признаков налогового правонарушения только самим Кодексом исключает применение законодательства о налогах и сборах по аналогии, то есть применение похожего налогового закона относительно ситуаций, прямо им не предусмотренных.

Во-вторых, верховенство Налогового кодекса РФ, являющегося единственным источником, устанавливающим налоговую ответственность. Следовательно, какое-либо деяние может быть признано нарушением налогового законодательства со всеми вытекающими неблагоприятными последствиями только Федеральным Собранием РФ и только в форме федерального закона. Данный аспект принципа законности закреплен подп. 6 п. 2 ст. 1 НК РФ, согласно которому ответственность за совершение налоговых правонарушений устанавливается самим Кодексом.

В-третьих, противоправность и наказуемость деяния определяется налоговым законом, действовавшим во время совершения этого деяния. Акты законодательства о налогах и сборах, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговые правонарушения, обратной силы не имеют.

В состав принципа законности привлечения к налоговой ответственности также входит и п. 3 ст. 108 НК РФ, устанавливающий, что предусмотренная Налоговым кодексом РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации. Вместе с тем данное положение имеет самостоятельное значение и может рассматриваться в составе принципа соотношения налоговой ответственности с другими видами ответственности.

2. *Однократность привлечения к налоговой ответственности.* Этот принцип означает, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения. Исключение повторности привлечения

к налоговой ответственности основывается на достаточности санкции за совершенное налоговое правонарушение, поскольку мера ответственности, установленная законодателем, является исчерпывающей и в достаточной степени отражает функции налоговой ответственности. Привлечение к ответственности одного и того же субъекта за то же самое правонарушение означало бы превышение меры налоговой ответственности, установленной Налоговым кодексом РФ.

3. *Соотношение налоговой ответственности с другими видами ответственности.* Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах не существует изолированно только в рамках налогового права — в зависимости от тяжести совершенного деяния или субъектного состава возможно применение норм иных отраслей права в целях охраны имущественных интересов государства. Учитывая названные обстоятельства, п. 3 и 4 ст. 108 НК РФ определяют соотношение налоговой ответственности с ответственностью, предусмотренной уголовным и административным законодательством.

Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

4. *Разграничение налоговой санкции и налоговой обязанности.* Согласно п. 5 ст. 108 НК РФ применение налоговой санкции не освобождает от исполнения налоговой обязанности, поскольку они представляют собой два самостоятельных элемента правового статуса налогоплательщика и налогового агента.

Следовательно, применение налоговой санкции не поглощает собой уплату налога и пени. Привлечение налогоплательщика или налогового агента к ответственности не прекращает их обязанностей по перечислению в бюджетную систему причитающихся налогов и соответствующих пеней.

5. *Презумпция невиновности.* Данный принцип является налогово-правовой конкретизацией ч. 1 ст. 49 Конституции РФ и означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Для российского налогового права презумпция невиновности является новым

принципом, в то время как другие отрасли права давно и активно ее применяют (например, уголовной процесс).

Факт совершения налогового правонарушения конкретным лицом может быть констатирован только судом. Вынесение налоговым органом решения о привлечении к налоговой ответственности не является неопровержимым доказательством, однако не ограничивает привлекаемое лицо в праве добровольно уплатить сумму штрафа. Вместе с тем добровольное исполнение лицом решения налогового органа о применении санкции не означает тем самым признания этого лица виновным в совершении налогового правонарушения, поскольку его вина не была предметом судебного разбирательства.

Принцип презумпции невиновности является исходным и определяющим для процессуальных отношений привлечения к ответственности. Вне налогового процесса презумпция невиновности не может существовать, поскольку отсутствует смысл ее наличия. Презумпция невиновности и налоговый процесс тесно взаимосвязаны, и механизм их взаимодействия представляет соотношение материальных и процессуальных норм.

Установленный в результате процессуальной деятельности факт признания субъекта виновным служит одним из обязательных условий для государственного принуждения правонарушителя. Суд признает налогоплательщика или иного фискально обязанного лица правонарушителем в силу совершения им налогового деликта. Правонарушитель становится виновным именно с момента совершения им нарушения налогового законодательства, а не в момент оглашения судебного решения. В налоговых охранительных правоотношениях вопрос о виновности решается уже на стадии рассмотрения дела налоговым органом, поскольку на этой стадии устанавливаются элементы и признаки состава конкретного налогового деликта, в том числе и вина определенного субъекта. Вместе с тем добровольная уплата налоговой санкции на основании решения налогового органа не порождает правовых последствий, наступающих только при государственном осуждении в форме решения суда.

Гарантией применения мер государственного принуждения в строгом соответствии с законом выступает положение п. 6 ст. 108 НК РФ, согласно которому лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию

обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. При этом налоговые органы законодательно ограничены в перечне и способах собирания доказательств, которые могут опровергать презумпцию невиновности. К таким документам относятся акт налоговой проверки, показания свидетелей, результаты осмотра, результаты выемки и экспертизы, заключения специалиста.

Отсутствие у лица, привлекаемого к налоговой ответственности, обязанности по доказыванию собственной невиновности не означает лишение его права на защиту. Презумпция невиновности выступает одной из гарантий защиты нарушенных прав и в этом аспекте означает невозможность со стороны каких-либо властных органов принуждать лицо к даче объяснений. Более того, наличие в налоговом процессе презумпции невиновности обязывает налоговые органы в ходе судебного разбирательства доказывать не только достоверность собственных выводов, но и необоснованность возражений привлекаемого лица.

Однако презумпция невиновности в части отсутствия у привлекаемого лица обязанности по доказыванию собственной непричастности к налоговому правонарушению имеет некоторые ограничения. Так, на основании ст. 23 НК РФ налогоплательщик обязан предоставлять налоговым органам необходимые финансово-хозяйственные документы, которые впоследствии могут послужить основанием для привлечения его к ответственности.

Составным элементом принципа презумпции невиновности является закрепленная ст. 3 НК РФ презумпция правоты налогоплательщика. Презумпция правоты означает, что неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, в совершении налогового правонарушения толкуются в пользу этого лица. Какие-либо обстоятельства совершения налогового правонарушения считаются неустранимыми сомнениями в тех случаях, когда собранные доказательства не позволяют сделать однозначный вывод о виновности лица и при этом допускаемые Налоговым кодексом РФ средства и способы собирания доказательств исчерпаны.

В налоговом праве принцип презумпции невиновности реализуется посредством установления искового порядка взыскания налоговых санкций в случае, если налогоплательщик или иное

фискально обязанное лицо отказался добровольно уплатить сумму штрафа.

Согласно п. 4 ст. 5 НК РФ принцип презумпции невиновности имеет обратную силу, поскольку улучшает положение налогоплательщиков и, таким образом, распространяется на налоговые правонарушения, совершенные до вступления Налогового кодекса РФ в действие (до 1 января 1999 г.), но по каким-либо причинам рассматриваемые налоговыми органами или судом после названной даты.

Необходимо учитывать, что презумпция невиновности распространяется только относительно привлечения лица к ответственности за налоговое правонарушение. К процедуре доначисления налога (налоговой недоимке) данный принцип не применяется.

Наличие в налоговом праве специальной статьи, закрепляющей принципы налоговой ответственности, способствует правильному пониманию современной финансовой политики государства и правильной ориентации субъектов налоговых отношений в сфере налогово-правового регулирования.

Законодательное установление принципов налоговой ответственности способствует обеспечению правильного практического применения законодательства о налогах и сборах, стабильности финансовой политики государства, соблюдению прав и имущественных интересов всех субъектов налоговых отношений. Нормы-принципы оказывают значительное воздействие и на правотворческий процесс, поскольку при реформировании налоговых отношений законодатель должен руководствоваться не только имущественными интересами государственной казны, но и интересами налогоплательщиков, а также иными социально-правовыми идеями, отраженными в принципах налоговой ответственности.

Принципами налоговой ответственности часто руководствуется Конституционный Суд РФ, принимая постановления по вопросам налогообложения.

В механизме правового регулирования налоговых отношений принципы налоговой ответственности выполняют регулятивную, превентивную и охранительные функции.

Все принципы налоговой ответственности *взаимосвязаны и взаимозависимы*: несоблюдение одного принципа неизбежно повлечет нарушение другого, и, как следствие, произойдет искажение сущности ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах.

10.3. Стадии налоговой ответственности

Налоговая ответственность является длящимся охранительным правоотношением, которое в своем развитии (движении) проходит определенные стадии. Выделение стадий налоговой ответственности позволяет рассмотреть ее содержание в качестве динамичной системы, выявить процессуальный порядок ее реализации и обеспечить восстановление нарушенных прав государства в налоговой сфере.

Возникновение и развитие налоговой ответственности происходит на основании положений Налогового кодекса РФ и выражается в последовательных действиях компетентных государственных органов (налоговых органов, органов государственных внебюджетных фондов, таможенных органов) по выполнению процедуры и применению санкции охранительной нормы к правонарушителю. В производстве по делу о налоговом правонарушении универсальными правоприменителями являются налоговые органы, поскольку имеют право рассматривать материалы о всех видах налоговых деликтов.

Стадии налоговой ответственности — это периоды, отражающие соотношение определенного объема прав и обязанностей субъекта налогового правонарушения с этапами познания данного правонарушения уполномоченными государственными органами.

Налоговая ответственность, как и другие виды юридической ответственности, достигает цели своего предназначения в том случае, если государство в лице органов налогового контроля познает всеми законными способами объективный факт совершения налогового правонарушения и признает или не признает его таковым. В процессе познания налогового правонарушения происходит движение охранительного налогового правоотношения и, как следствие, изменяется содержание его объекта — правового статуса правонарушителя. На различных этапах развития правоотношения налоговой ответственности правонарушитель имеет различное соотношение объема прав и обязанностей. По мере движения производства по делу о налоговом правонарушении изменяется правовой статус субъекта налоговой ответственности. На начальной стадии налоговой ответственности правонарушитель обладает общим правовым статусом, который по мере осуществления налогового производства переходит в специальный.

Основанием для выделения стадий налоговой ответственности служат *юридические факты*, наличие которых предусматривается в гипотезах норм Налогового кодекса РФ и влечет соответствующие правовые последствия. Налоговая ответственность как охранительное правоотношение имеет три стадии: возникновение налоговой ответственности; конкретизация налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения; реализация налоговой ответственности.

1. *Стадия возникновения налоговой ответственности* начинается с момента совершения нарушения законодательства о налогах и сборах и длится до его обнаружения органами налогового контроля, иными компетентными органами государства или добровольного пресечения со стороны виновного лица.

Налоговый кодекс РФ разграничивает момент совершения налогового правонарушения и момент его обнаружения. Согласно ст. 113 НК РФ срок давности со дня совершения налогового правонарушения составляет три года.

Реально налоговая ответственность наступает с момента вступления в законную силу акта применения правоохранительной санкции, содержащей меру ответственности — решения налогового органа или суда о привлечении к налоговой ответственности. Юридические факты, предшествующие вынесению и вступлению в законную силу акта применения составляют презумпцию налогового правонарушения и, следовательно, презумпцию налоговой ответственности.

Однако с момента совершения налогового правонарушения и до его обнаружения правоотношение налоговой ответственности уже существует в качестве идеальной, формальной связи между государством и правонарушителем и позволяет прогнозировать модель их будущего поведения.

Возникновение правоотношения налоговой ответственности представляет объективный факт, не зависящий от субъективной воли правоприменителей[1]. Факт совершения налогового правонарушения является основанием налоговой ответственности и

---

[1] «Ни констатация фактов правонарушения компетентными лицами, ни акт привлечения лица к ответственности, ни акт применения юридической санкции, ни ее реализация не могут породить право государства наказать человека, кроме действительного факта совершения правонарушения. Юридическая ответственность возникает объективно, а вовсе не по воле тех или иных государственных органов» (*Базылев Б.Т.* Юридическая ответственность. Красноярск, 1985. С. 90).

одновременно самим моментом возникновения правоотношения ответственности. Правоотношение ответственности возникает независимо от обнаружения налогового правонарушения компетентными органами.

Следовательно, момент совершения налогового правонарушения и момент его обнаружения не совпадают по времени до тех пор, пока не последуют активные действия со стороны государства или самого правонарушителя, направленные на выявление или пресечение нарушения налогового законодательства. Сказанное означает, что момент возникновения прав и обязанностей государства и нарушителя налогового законодательства может не совпадать с моментом реализации их правового статуса.

Таким образом, правоотношение налоговой ответственности возникает в момент совершения налогового правонарушения. Нарушение законодательства о налогах и сборах является юридическим фактом, на основании которого правонарушитель приобретает дополнительную обязанность принять меры государственно-правового принуждения, а государство приобретает право применить эти меры.

2. *Стадия конкретизации налоговой ответственности посредством доказывания наличия элементов состава правонарушения* начинается с обнаружения налогового правонарушения и заканчивается вступлением в законную силу акта применения права, признающего факт нарушения законодательства о налогах и сборах, совершенного конкретным лицом.

Вторая стадия налоговой ответственности начинает развиваться в результате активных действий государства в лице компетентных органов или самого правонарушителя. До обнаружения налогового правонарушения правовой статус виновного лица существует в полном объеме, поскольку противоправное деяние еще не пресечено компетентными органами и правонарушитель использует принадлежащие ему права и обязанности без каких-либо ограничений.

Обнаружение налогового правонарушения означает фиксацию его явных признаков. Фиксация осуществляется компетентными государственными органами и выражается в различных формах. Как правило, выявление налогового правонарушения происходит вследствие проведения налоговыми органами контрольных мероприятий. Возможны случаи пресечения правонарушения и самим виновным лицом (например, постановка на учет в нало-

говом органе по истечении установленного срока). Активные действия со стороны правонарушителя не означают освобождения от налоговой ответственности, в данной ситуации виновное лицо первым начинает выполнять свою дополнительную обязанность понести наказание. Кроме названных формами обнаружения налоговых правонарушений являются заявления и сообщения граждан, юридических лиц или общественных объединений, а также сообщения в печати.

Однако практика современной налоговой деятельности такова, что не всегда налоговое правонарушение выявляется соответствующими государственными органами или пресекается самим правонарушителем. Вместе с тем незнание государства о совершенном нарушении налогового законодательства не означает отсутствия объективного факта налогового правонарушения. Невыявленные налоговые правонарушения становятся латентными и порождают латентную налоговую ответственность. Подобного рода правоотношение ответственности прекратит свое существование по истечении трехлетнего срока давности привлечения к ответственности либо в случае изменения обстановки совершения налогового правонарушения.

Факт обнаружения налогового правонарушения является основанием для познания этого противоправного деяния компетентными государственными органами. Значение стадии конкретизации налоговой ответственности заключается в использовании всех законодательно допустимых способов доказывания основных и дополнительных элементов состава налогового правонарушения.

Содержание стадии конкретизации налоговой ответственности составляет квалификация совершенного налогового правонарушения. На второй стадии происходит оценка выявленных противоправных фактов, выяснение степени общественной опасности налогового правонарушения, установление субъектов, совершивших нарушение законодательства, и наличия вины в их деяниях и т.д.

По результатам налоговой проверки уполномоченными должностными лицами составляется акт налоговой проверки, который затем рассматривается руководителем (заместителем) налогового органа и служит основанием для вынесения решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Конкретизация налогового правонарушения имеет два основания:

1) *основное*, выраженное правоохранительной санкцией конкретно-определенной нормы главы 16 или 18 НК РФ, содержащей основные признаки квалификации налогового деликта;

2) *дополнительное*, выраженное обстоятельствами, смягчающими или отягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, причем главным отличием дополнительного основания является возможность его установления только судом (обстоятельства, смягчающие и отягчающие налоговую ответственность, оказывают влияние на определение размера налоговой санкции).

Процесс конкретизации налоговой ответственности влияет на степень познания налогового деликта органом государства, и, следовательно, общий правовой статус правонарушителя преобразуется в специальный посредством ограничения его прав. Налоговые органы наделены правами, направленными на обеспечение принудительного исполнения налогоплательщиками обязанностей по уплате налогов и сборов. Например, в ходе проведения выездной налоговой проверки должностные лица налоговых органов имеют право изымать у налогоплательщика документы, свидетельствующие о совершении правонарушения. Соответственно названному праву налогоплательщик обязан предоставить запрашиваемые документы.

Налоговые органы имеют право взыскивать недоимки; определять суммы налогов, подлежащих внесению налогоплательщиками в бюджет или внебюджетные фонды, расчетным способом на основании информации об аналогичном налогоплательщике; 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 и арбитражные суды иски, обращенные к иным субъектам налогового права. Способами ограничения имущественных прав нарушителей налогового законодательства и одновременно мерами пресечения налогового деликта являются приостановление операций по счетам налогоплательщика (ст. 76 НК РФ) и арест имущества (ст. 77 НК РФ).

Налоговая ответственность предусматривает обязательный порядок досудебного разрешения спора. Налоговый орган обязан предложить правонарушителю добровольно уплатить соответст-

вующую сумму налоговой санкции. В случае отказа налогоплательщика добровольно уплатить сумму налоговой санкции или пропуска срока уплаты налоговый орган должен обратиться в суд с исковым заявлением о принудительном взыскании налоговой санкции.

Заканчивается стадия конкретизация налоговой ответственности вынесением налоговым органом или судом решения, на основании которого признается факт совершения конкретным субъектом нарушения законодательства о налогах и сборах. Правоприменительный акт определяет меру ответственности за совершение налогового правонарушения.

3. *Стадия реализации налоговой ответственности* характеризуется приобретением правонарушителем специального правового статуса. Налоговая ответственность начинает реализовываться с момента вступления в законную силу правоприменительного акта, констатирующего факт совершения определенным лицом налогового правонарушения. Заканчивается стадия реализации налоговой ответственности добровольным исполнением решения налогового органа либо принудительным исполнением решения суда о взыскании санкции с нарушителя налогового законодательства.

В наличии и выполнении стадии реализации налоговой ответственности заключается смысл существования охранительных налоговых правоотношений. Если в момент своего возникновения налоговая ответственность представляет соотношение прав и обязанностей государства в лице компетентных органов и правонарушителя, то в момент вступления в законную силу правоприменительного акта налоговая ответственность проявляется внешне через фактические действия сторон по взысканию налоговых санкций.

Именно в процессе взыскания с правонарушителя налоговых санкций происходит окончательное видоизменение его правового статуса. После вступления в законную силу правоприменительного акта нарушитель налогового законодательства приобретает обязанность претерпеть меры государственного принуждения в виде имущественных лишений. До тех пор, пока не будет исполнена мера наказания, правовой статус нарушителя будет иметь специальный характер.

Необходимо учитывать, что НК РФ разграничивает момент окончания исполнительного производства о взыскании налоговой

санкции и момент окончания охранительного налогового правоотношения. Согласно ст. 112 и 114 НК РФ взыскание налоговой санкции означает факт привлечения к налоговой ответственности и имеет для правонарушителя определенные *правовые последствия*:

- лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или — в случае добровольного исполнения — с момента вступления в силу решения налогового органа;
- при совершении налогоплательщиком (иным обязанным лицом) нового налогового правонарушения в течение указанных 12 месяцев размер штрафа увеличивается на 100%.

Следовательно, моментом окончания охранительного налогового правоотношения будет являться день, наступивший по истечении 12 месяцев со дня вынесения компетентным государственным органом решения о взыскании с виновного лица налоговой санкции. Момент окончания охранительного налогового правоотношения означает возвращение субъекту ответственности его общего правового статуса, поскольку с этого дня он признается не подвергнутым налоговой санкции.

Таким образом, налоговая ответственность является *развивающимся правоотношением*, возникновение которого обусловлено фактом совершения налогового правонарушения. Движение охранительного налогового правоотношения осуществляется последовательными действиями компетентных государственных органов и подразделяется на отдельные, но взаимообусловленные стадии.

Изучая налоговую ответственность и осуществляя правоприменительную деятельность, необходимо учитывать, что наличие досудебного порядка рассмотрения дела о налоговом правонарушении вносит в механизм охранительного налогового правоотношения два вида процессуальных отношений: налоговых и гражданских (или арбитражных). Первоначально реализация материального охранительного налогового правоотношения осуществляется в рамках налогового процесса, позволяющего обнаружить факт совершения налогового правонарушения и осуществить производство по делу о налоговом правонарушении. Далее, согласно ст. 104 НК РФ, если налогоплательщиком не исполняется добровольно решение налогового органа об уплате суммы налоговой санкции, то привлечение к налоговой ответственно-

сти осуществляется в рамках искового производства согласно правилам гражданского или арбитражного процесса.

Обеспечение механизма налоговой ответственности стадией судебного рассмотрения дела и принудительного исполнения решений о взыскании налоговых санкций закреплено ст. 105 НК РФ, определяющей подсудность рассмотрения исков налоговых органов и порядок исполнения вступивших в законную силу судебных решений.

Вместе с тем необходимо отграничивать элементы механизма налоговой ответственности, входящие в предмет налогового права и образующие предметы иных отраслей российского права. К регулируемым налоговым правом относятся те охранительные отношения, которые складываются между налогоплательщиком (иным обязанным лицом) и государством относительно возложения на виновного субъекта дополнительной обязанности имущественного характера в соответствии с санкцией, установленной Налоговым кодексом РФ. Отношения, возникающие в процессе судебного рассмотрения иска налогового органа о взыскании с правонарушителя налоговой санкции, образуют предмет гражданско-процессуального или арбитражно-процессуального права.

10.4. Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах

Налоговый кодекс РФ устанавливает перечень обстоятельств, наличие которых исключает ответственность лица за совершение налогового правонарушения. В налоговом праве названные обстоятельства имеют материальное значение, что отличает их от аналогичных понятий уголовного процесса и производства по делам об административных правонарушениях, традиционно рассматривающие обстоятельства, исключающие производство по делу, т.е. в процессуальном аспекте.

В зависимости от возможности устранения (исключения) факта налогового деликта обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, классифицируются на две группы.

Первая группа: *обстоятельства, исключающие наличие налогового правонарушения.* В нее входят:

1) отсутствие события налогового правонарушения;

2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;

3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния 16-летнего возраста.

Вторая группа: *обстоятельства, не исключающие наличия налогового правонарушения.* К обстоятельствам данной группы относится истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Согласно ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств.

1. *Отсутствие события налогового правонарушения.* Названное обстоятельство означает отсутствие деяния, совершение которого является основанием привлечения лица к ответственности за нарушения налогового законодательства. Отсутствие события налогового правонарушения выражается в отсутствии самого противоправного факта в поведении субъекта налогового права. Например, не образует факта налогового правонарушения пропуск срока подачи декларации в налоговый орган, если налогоплательщик по решению суда освобожден от уплаты налога.

В налоговом праве понятие «отсутствие события правонарушения» является более широким, чем известные аналогичные категории. В отличие от УПК РФ и КоАП РФ НК РФ не различает отсутствие *события* правонарушения и отсутствие *состава* правонарушения. Следовательно, используемое в налоговом праве понятие «отсутствие события налогового правонарушения» включает два момента:

- отсутствие в материальном мире самого факта совершения деяния, которое может содержать минимально необходимые признаки состава налогового правонарушения, т.е. налоговое правонарушение не было совершено вообще;
- невозможность квалификации совершенного деликта в качестве налогового правонарушения ввиду отсутствия состава правонарушения.

2. *Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения.* Вина является необходимым условием для привлечения лица

к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Отсутствие вины в поведении субъекта налогового права свидетельствует об отсутствии субъективного признака состава правонарушения и, таким образом, исключает возможность считать совершенное деяние правонарушением и не позволяет привлечь налогоплательщика, налогового агента или иного лица к налоговой ответственности.

Наличие рассматриваемого обстоятельства обусловлено тем, что в некоторых ситуациях способность лица действовать волевым образом ограниченна или вообще невозможна, что лишает субъекта налогового права возможности выбирать между правомерным и противоправным поведением или осознавать противоправность своих действий (бездействия).

Налоговый кодекс РФ к обстоятельствам, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения, относит три обстоятельства.

Во-первых, это совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, *вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств*. Данное обстоятельство исключает вину лица в совершении налогового правонарушения, а следовательно, и само правонарушение только при условии, что противоправное деяние было обусловлено стихийным бедствием или другими непреодолимыми и чрезвычайными обстоятельствами.

Стихийное бедствие и чрезвычайные обстоятельства характеризуются объективными признаками, поскольку не могут быть предотвращены субъектом налогового правонарушения доступными для него способами. Непреодолимые обстоятельства характеризуются субъективными признаками, поскольку непреодолимость относительна и может зависеть от каких-либо возможностей или способностей субъекта налогового правонарушения. Не относятся к непреодолимым обстоятельствам отсутствие у налогоплательщика, налогового агента или иного обязанного лица денежных средств, а также нарушение денежных обязательств перед субъектом правонарушения со стороны его контрагентов.

Налоговый орган или иной компетентный орган государства, выявивший факт нарушения законодательства о налогах и сборах, не вправе прекращать производство по делу на том основании, что совершение налогового проступка совпало по времени с каким-либо непредвиденным обстоятельством на данной тер-

ритории: отсутствие вины лица должно находиться в прямой зависимости от указанных в НК РФ обстоятельств.

Наличие стихийного бедствия, иных чрезвычайных или непреодолимых ситуаций устанавливается общеизвестными фактами, публикациями в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. Факт непреодолимой силы признается судом общеизвестным при наличии двух условий: объективного, т.е. известность события широкому кругу лиц; субъективного, т.е. известность события составу суда. Наличие стихийного бедствия, чрезвычайных или непреодолимых обстоятельств устанавливается судом всеми способами доказывания, известными налоговому процессу, кроме экспертизы, поскольку для ее проведения необходимы специальные познания.

Как правило, вследствие непреодолимой силы налоговые правонарушения совершаются в форме бездействия. Например, сильным наводнением была уничтожена финансовая документация предприятия, что повлекло невозможность своевременно представить налоговые декларации в налоговый орган.

Во-вторых, это 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.* Налоговый кодекс РФ признает в качестве обстоятельства, исключающего вину лица в совершении налогового правонарушения, невменяемость субъекта конкретного правонарушения. В налоговом праве критерий невменяемости соответствует аналогичным категориям, применяемым в иных отраслях права и также содержит два аспекта: юридический и медицинский. Интеллектуальный момент *юридического аспекта* невменяемости заключается в том, что при совершении налогового правонарушения физическое лицо находилось в состоянии, в котором оно не могло отдавать отчета в своих действиях. Волевой момент юридического аспекта выражается в невозможности руководить своими действиями. *Медицинский аспект* невменяемости заключается в наличии болезненного состояния психики физического лица, т.е. в обострении хронического психического заболевания.

Вместе с тем Налоговый кодекс РФ рассматривает критерий невменяемости более узко, чем, например, УПК РФ и КоАП РФ.

В налоговом праве не признается в качестве обстоятельства, исключающего вину в совершении налогового правонарушения, болезненное состояние физического лица, которое возможно и не повлекло утрату контроля за своими действиями, но объективно препятствовало выполнению налоговых обязательств. Допустим, длительное пребывание на стационарном лечении индивидуального предпринимателя повлекло невозможность своевременно заплатить причитающиеся с него налоги. Таким образом, критерий болезненного состояния, содержащийся в Налоговом кодексе РФ, не вполне соответствует практике финансовой деятельности.

Вина субъекта налогового правонарушения исключается только при наличии совокупности юридического и медицинского аспектов невменяемости, присутствовавших у физического лица на момент нарушения им законодательства о налогах и сборах.

Наличие невменяемости исключает привлечение к налоговой ответственности любого физического лица, поскольку исключает вину данного лица в совершении налогового правонарушения. Следовательно, положения подп. 2 п. 1 ст. 111 НК РФ применяются не только к физическому лицу — налогоплательщику, но и к иному лицу, привлекаемому к налоговой ответственности, — свидетелю, переводчику, налоговому агенту и т.д.

Однако правило освобождения от налоговой ответственности ввиду невменяемости физического лица не применяется в отношении организаций, вина которых, как известно, устанавливается в зависимости от вины их должностных лиц. Невменяемость одного должностного лица не устраняет ответственности иных должностных лиц за соблюдение финансовой дисциплины на предприятии. Отступление от данного правила возможно только в отношении тех организаций, у которых по штатному расписанию имеется одно должностное лицо.

Факт невменяемости физического лица доказывается предоставлением в налоговый орган или суд документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение.

В-третьих, это *выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции*. Наличие данного об-

стоятельства, исключающего вину субъекта налогового правонарушения, обусловлено тем, что лицо не осознает противоправности своих деяний, поскольку не должно и не может этого осознавать ввиду руководства мнением уполномоченного компетентного лица. Однако вина правонарушителя исключается только в случае, если он выполняет не любые разъяснения налогового или государственного органа или их должностных лиц, а только те разъяснения, которые даны в письменной форме или в пределах компетенции названных субъектов. Следовательно, консультация, выходящая за пределы полномочий налогового органа, иного уполномоченного государственного органа или их должностных лиц, не исключает вины самого налогоплательщика за неправомерные деяния.

Следующим аспектом рассматриваемого обстоятельства, исключающего вину налогового правонарушителя, является время полученного разъяснения. Консультация относительно применения налогового законодательства должна быть получена налогоплательщиком от уполномоченного органа до совершения деяния, содержащего признаки налогового правонарушения.

Факт выполнения налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения налогового законодательства доказывается налоговым органом или судом при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты изъятия этих документов. Названные обстоятельства могут быть установлены только на основе письменных доказательств — инструкций, писем, телеграмм, указаний, ответов на запросы налогоплательщика и т.д. Также при применении подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ возможны ссылки на консультации и разъяснения должностных лиц налоговых органов, публикуемые в официальных изданиях Министерства финансов РФ.

Перечень обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения, не является исчерпывающим, поэтому налоговый орган или суд в ходе рассмотрения дела вправе исключить виновность лица и по иным основаниям, доказанным в соответствии с правилами налогового, гражданского или арбитражного процесса.

3. *Совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения*

деяния 16-летнего возраста. Наличие данного обстоятельства, исключающего привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, обусловлено положением п. 2 ст. 107 НК РФ, согласно которому физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с 16-летнего возраста. Наличие определенного возраста является обязательным признаком субъекта налогового правонарушения, поэтому отсутствие возрастного критерия означает в конечном счете отсутствие состава налогового правонарушения.

4. *Истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения*. Налоговым кодексом РФ давность привлечения к ответственности впервые включена в перечень обстоятельств, исключающих привлечение к налоговой ответственности. Согласно ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения прошло три года.

По общему правилу срок давности привлечения к налоговой ответственности начинает исчисляться со дня совершения лицом налогового правонарушения. В особом порядке исчисляется течение срока давности в отношении правонарушений, предусмотренных ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения» и 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога» НК РФ. Срок давности, исчисляемый в особом порядке по названным правонарушениям, начинает течь со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода, в котором произошло нарушение законодательства о налогах и сборах.

Совместным Постановлением Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 11 июня 1999 г. № 41/9 разъяснено, что установленный п. 1 ст. 115 НК РФ срок давности взыскания налоговых санкций является пресекательным. Привлечение лица к налоговой ответственности после истечения срока давности является незаконным, поэтому должностное лицо налогового органа или иного уполномоченного органа государства в случае обнаружения нарушения законодательства о налогах и сборах по истечении сроков, предусмотренных ст. 113 НК РФ, обязано вынести решение (постановление) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В налоговом праве давность привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения рассматривается как обстоятельство, исключающее привлечение к ответственности, в то время как уголовный процесс и административное право определяют истечение срока давности в качестве обстоятельства, исключающего производство по делу, отражая процессуальные последствия данного факта.

Законодательно закрепленный перечень обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения является закрытым и расширению не подлежит. Таким образом, никакие иные обстоятельства не могут быть основанием для прекращения производства по делу о налоговом правонарушении.

Перечень обстоятельств, указанных в ст. 111 НК РФ, подлежит применению всегда, когда данные обстоятельства присутствуют.

Наличие в НК РФ рассматриваемых обстоятельств имеет важное значение, поскольку перечень фактов, исключающих привлечение лица к налоговой ответственности, служит дополнительной гарантией защиты прав субъектов налогового права и обеспечивает соблюдение принципа законности привлечения к налоговой ответственности. Выявление любого из обстоятельств, перечисленных ст. 109 НК РФ, на стадии производства по делу о налоговом правонарушении или на стадии судебного разбирательства повлечет дальнейшую невозможность привлечения налогоплательщика, налогового агента или иного обязанного лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Положения рассматриваемой статьи улучшают положение налогоплательщика, поэтому на основании п. 3 ст. 5 НК РФ имеют обратную силу.

Кроме обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения, в налоговом праве предусмотрен институт освобождения от налоговой ответственности.

Обстоятельства, освобождающие от налоговой ответственности, прямо в Налоговом кодексе РФ не указаны, но исходя из смысла ст. 81 НК РФ можно сделать вывод, что налогоплательщик освобождается от ответственности в случае самостоятельного обнаружения в поданной декларации неотражения или неполноты отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате. Освобождение от налоговой

ответственности возможно только в случае добровольного активного поведения налогоплательщика, направленного на предотвращение, устранение или сокращение вредных последствий своего поведения, т.е. при условии уплаты налогоплательщиком недостающей суммы налога и соответствующей ей пени. Другим обязательным условием освобождения налогоплательщика от налоговой ответственности является внесение изменений и дополнений в декларацию до того, как ему стало известно об обнаружении правонарушения налоговым органом.

Положения ст. 81 НК РФ, предусматривающие возможность освобождения от налоговой ответственности, заимствованы законодателем из уголовного права, содержащего институт освобождения от уголовной ответственности в связи с деятельным раскаянием.

10.5. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения

Налоговый кодекс РФ устанавливает возможность учета ***обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения***. Привлечение к налоговой ответственности основывается на различных правовых принципах, одним из которых является принцип индивидуализации наказания. Названный принцип выражается в учете формы вины правонарушителя, а также обстоятельств, которые смягчают или отягчают ответственность правонарушителя.

Перечень обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, закреплен ст. 112 НК РФ.

В соответствии с названной нормой существуют два обстоятельства, смягчающие ответственность.

1. *Совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств.* Наличие данного обстоятельства влияет на мотивы совершения налогового правонарушения. Например, индивидуальный предприниматель занизил налогооблагаемую базу в целях неполной уплаты суммы налога по причине отсутствия необходимых денежных средств, которые ранее были им потрачены на медицинское лечение или необходимы

для будущего восстановления здоровья. Вместе с тем между стечением тяжелых личных или семейных обстоятельств и совершением налогового правонарушения должна быть причинно-следственная связь, объясняющая нарушение законодательства о налогах и сборах именно названными фактами;

2. *Совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости.* Названные обстоятельства являются неблагоприятными факторами, существенно ограничивающими свободу выбора поведения со стороны правонарушителя. Налоговое правонарушение может быть совершено в результате сознательной деятельности третьих лиц, поскольку угроза, принуждение, создание ситуации материальной, служебной либо иной зависимости оказывает давление на сознание и волю виновного, понуждая его нарушать налоговое законодательство.

Вместе с тем необходимо учитывать, что в качестве смягчающего обстоятельства может рассматриваться только реальная угроза, т.е. угрожающее лицо должно иметь возможность фактического причинения вреда правонарушителю или его близким лицам. Например, угрозой может быть возможность причинения телесных повреждений, повреждения или уничтожения имущества, распространения позорящих сведений и т.д. Реальная угроза должна быть направлена на принуждение лица к совершению налогового правонарушения — только в этом случае угроза или принуждение могут быть рассмотрены как обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность.

Смягчающим обстоятельством является и совершение правонарушения в силу материальной, служебной или иной зависимости. *Материальная зависимость* проявляется, например, при совершении налогового правонарушения лицом, состоящим на иждивении у привлекаемого субъекта. *Служебная зависимость* проявляется при совершении налогового правонарушения подчиненным лицом по указанию вышестоящего должностного лица. «*Иная*» *зависимость* может проявляться в различных ситуациях, например, вытекать из родственных или супружеских отношений, основываться на законе или договоре (зависимость подопечных от опекунов и попечителей, контрагентов по сделке и т.д.). Вместе с тем не является смягчающим обстоятельством, основанном на «иной» зависимости, совершение налогового правонарушения дочерним предприятием, филиалом или представительством по указанию (воздействию) головного предприятия.

Данный в ст. 112 НК РФ перечень обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, не является исчерпывающим, поскольку п. 3 названной статьи предоставляет суду право считать в качестве смягчающих и иные обстоятельства. Как показывает анализ судебной и арбитражной практики, в качестве других смягчающих обстоятельств суды признают неясность или некорректность налоговых нормативных правовых актов, причинение государству незначительного вреда, тяжелую болезнь налогоплательщика.

Обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность, являются важным элементом гарантии защиты прав налогоплательщиков и, следовательно, имеют обратную силу.

Механизм реализации обстоятельств, смягчающих ответственность, определен ст. 114 НК РФ. Установление судом хотя бы одного смягчающего обстоятельства влияет на применение судом налоговой санкции: согласно п. 3 ст. 114 НК РФ в данной ситуации размер штрафа должен быть уменьшен не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей специальной статьей главы 16 НК РФ. На данное обстоятельство обращено особое внимание в Постановлении Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ «О некоторых вопросах, связанных с введением в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации» от 11 июня 1999 г. № 41/9. В нем отмечено, что п. 3 ст. 114 НК РФ установлен лишь минимальный предел снижения налоговой санкции, поэтому суд по результатам оценки обстоятельств дела вправе уменьшить размер и более чем в два раза.

Вместе с тем следует обратить внимание и на несовершенство положений НК РФ в части определения субъектов налогового права, пользующихся возможностью смягчения налоговой ответственности. Перечень обстоятельств, содержащийся в ст. 112 НК РФ, рассчитан на применение относительно физических лиц, в то время как субъектами налоговых правонарушений могут являться и организации. Однако характер фактов, смягчающих налоговую ответственность, не учитывает специфику коллективных субъектов, что делает невозможным применение судом положений подп. 1 и 2 п. 1 ст. 112 НК РФ к организациям — нарушителям налогового законодательства. Но как показывает анализ арбитражной практики, относительно организаций суды применяют подп. 3 п. 1 названной статьи и учитывают в качестве смягчаю-

щих обстоятельств иные факты, оказавшие влияние на совершение нарушения налогового законодательства.

Кроме обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, Налоговый кодекс РФ закрепляет ***обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность.***

Согласно п. 2 ст. 112 НК РФ обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, *ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение, т.е. повторность.* Лицо считается привлекавшимся к налоговой ответственности в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении санкции за аналогичное нарушение налогового законодательства.

Так же как и обстоятельства, смягчающие налоговую ответственность, обстоятельство, отягчающее налоговую ответственность, реализуется посредством правил, содержащихся в ст. 114 НК РФ. При установлении судом признака повторности размер штрафа увеличивается в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей специальной статьей главы 16 или 18 НК РФ.

Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения имеют значение при определении меры воздействия на правонарушителя и применяются только судом. Какого-либо влияния на квалификацию деяния в качестве налогового правонарушения рассмотренные факты не оказывают.

10.6. Санкции в налоговом праве

Соблюдение норм налогового права обеспечивается возможностью государства применять меры принуждения за нарушение обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Ответственность за налоговые правонарушения находит свое выражение в соответствующей части нормы права, называемой санкцией[1]. Налоговая санкция представляет собой форму реагирования государства на нарушение налогового законодательства и является внешним материальным выражением государственно-властного принуждения за совершение налогового проступка.

---

[1] Проблема соотношения налоговой ответственности и налоговых санкций представляет одну из наименее разработанных в научной литературе.

Санкции, применяемые в налоговом праве, и налоговая ответственность *тесно взаимосвязаны, но не тождественны.* Взаимообусловленность санкции и ответственности проявляется в применении налоговой санкции, поскольку одной из стадий привлечения лица к налоговой ответственности является взыскание санкции. Анализ действующего НК РФ позволяет сделать вывод, что ретроспективная налоговая ответственность невозможна без взыскания с виновного лица налоговой санкции, так как налоговое законодательство не содержит института полного освобождения от ответственности по основаниям малозначительности содеянного, деятельного раскаяния либо снижения размера штрафа в зависимости от количества обстоятельств, смягчающих вину.

Признаками, отличающими налоговую ответственность от налоговой санкции, являются юридические факты. Налоговая ответственность обусловлена моментом совершения правонарушения, следовательно, юридическим фактом, порождающим охранительные налоговые правоотношения будет нарушение законодательства о налогах и сборах. В отличие от ответственности налоговые санкции установлены нормативным способом посредством включения их в структуру соответствующих норм НК РФ и, таким образом, существуют независимо от нарушения налогового законодательства.

Ответственности за нарушения налогового законодательства свойственны правовосстановительная и карательная функции, что обусловливает наличие в налоговом праве санкций, направленных на восстановление нарушенных фискальных прав государства, принудительное выполнение обязанностей, устранение противоправных состояний, а также наличие санкций, воздействующих на правонарушителя в целях общей и частной превенции. Так, санкции, установленные в ст. 116, 117, 118, 124—129 НК РФ, носят карательный характер, остальные направлены на восполнение финансовых потерь государства.

Согласно общей теории права санкцией признаются закрепленные в нормах права предписания о мерах принуждения за неисполнение обязанностей в целях защиты прав других лиц.

Санкции в зависимости от способов, какими они служат охране налоговых правоотношений, подразделяются на два вида:

1) *правовосстановительные*, реализация которых направлена на устранение вреда, причиненного противоправным деянием финансовым интересам государства, принудительное исполнение

невыполненных налоговых обязанностей, а также на восстановление нарушенных фискальных прав государства;

2) *карательные* (штрафные), реализация которых направлена на предупреждение налогового правонарушения, а также на исправление и перевоспитание нарушителей налогового законодательства.

Следовательно, ***санкции в налоговом праве*** можно рассматривать в двух аспектах: широком и узком.

Санкции в широком смысле представляют элемент налоговой нормы, предусматривающий неблагоприятные последствия неисполнения либо несоблюдения налоговых обязанностей, сформулированных в диспозициях налоговых норм. К подобного вида санкциям относятся штрафы, взыскание недоимок, пени.

Институт налоговых санкций в узком смысле закрепляется ст. 114 НК РФ, согласно которой налоговая санкция выражена штрафом и является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения. Наличие легитимного определения налоговой санкции имеет важное значение, поскольку показывает логическое завершение развития института налоговой ответственности.

Размеры налоговых санкций предусматриваются специальными статьями Налогового кодекса РФ, устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов) относительно лица, признанному виновным в совершении налогового правонарушения. Денежная форма налоговых санкций обусловлена характером обязанности налогоплательщиков уплачивать налоги, которая также выражена в денежной форме. В отличие от административного налоговое законодательство не предусматривает иных, кроме денежных, видов взысканий.

Санкция в виде *штрафа* имеет различные способы исчисления, в зависимости от которых они могут быть сгуппированы следующим образом:

- штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к неуплаченной сумме налога (например, ст. 122 и 123 НК РФ);
- штрафы, установленные в твердой денежной сумме (например, ст. 135^1 НК РФ);
- штрафы, исчисляемые в виде процентного отношения суммы санкций к определенному объекту расчета (например, ст. 117 НК РФ).

Несмотря на различные способы исчисления, все налоговые штрафы имеют общую юридическую природу и характерную особенность, заключающуюся в смене права собственности посредством принудительном изъятия денежных средств у физического лица или организации в пользу государства.

Механизм реализации налоговых санкций не допускает поглощения менее строгой санкции более строгой в случае совершения одним лицом двух и более налоговых правонарушений. Согласно п. 5 ст. 114 НК РФ налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности. Названное положение существенно отличает порядок наложения санкций в налоговом праве от принципов уголовной или административной ответственности. Менее строгие санкции, применяемые за уголовное преступление или административное правонарушение, могут поглощаться более строгой, что неприемлемо для налоговых правоотношений. Основной целью налоговой ответственности является компенсация государству финансовых потерь, причиненных со стороны субъекта нарушением законодательства о налогах и сборах, поэтому сложение налоговых санкций обеспечивает казне максимально полное восполнение ущерба.

Штрафы за нарушения налогового законодательства взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке и в законодательно установленной последовательности. Судебный порядок взыскания налоговых санкций является развитием принципа неприкосновенности собственности, закрепленного ч. 3 ст. 35 Конституции РФ, согласно которой никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда.

Налоговые санкции взыскиваются в третью очередь, поскольку до этого производится взыскание недоимок и пеней по налогам и сборам.

В некоторых случаях налоговые органы имеют право предоставить субъекту, виновному в нарушении налогового законодательства, рассрочку или отсрочку по уплате штрафа.

Штраф как мера налоговой ответственности соответствует юридическим признакам санкции, однако применение принудительного денежного взыскания в сфере публичной финансовой деятельности государства наделяет его следующими *особенностями*:

- налоговая санкция представляет элемент правоохранительной нормы, поэтому штраф существует независимо от факта совершения налогового правонарушения;
- единственным законным основанием для применения санкции является совершение лицом налогового правонарушения;

- штраф за нарушение налогового законодательства взыскивается в судебном порядке;
- штраф выражен в денежной форме, сумма которой определяется на основании специальных статей Налогового кодекса РФ;
- сущность налоговой санкции заключается в лишении субъекта правонарушения права собственности или иного вещного права на установленную Налоговым кодексом РФ сумму наличных денежных средств либо имущественных прав на денежные средства в безналичной форме, находящихся на счете в кредитной организации;
- взыскание штрафа не освобождает виновное лицо от исполнения налоговой обязанности, существовавшей до нарушения налогового законодательства;
- Налоговым кодексом РФ предусмотрены варианты индивидуализации применения штрафов посредством правильной квалификации налогового правонарушения, а также установления обстоятельств, смягчающих и отягчающих ответственность.

Нарушение налогового законодательства неминуемо причиняет вред фискальным интересам государства, поэтому задача налоговых санкций состоит в максимальной нейтрализации имущественных потерь казны, в восстановлении нарушенных прав и наказании правонарушителя. Следовательно, кроме санкций в виде штрафов налоговый механизм охраняется и другими способами. В этой связи необходимо различать санкции, считающиеся таковыми в силу прямого указания ст. 114 НК РФ, и санкции, являющиеся таковыми в силу своей юридической сущности.

Штрафы, взыскиваемые за нарушения налогового законодательства, тесно связаны с иными мерами государственно-властного принуждения, применяемыми в правовом механизме охраны налоговых отношений. На существующие различия в мерах государственно-властного принуждения, применяемых в механизме охраны налоговых отношений, указано Конституционным Судом РФ. Так, в Постановлении Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР “О Государственной налоговой службе РСФСР” и законов Российской Федерации “Об основах налоговой системы в Российской Федерации” и “О федеральных органах налоговой полиции”» от 15 июля 1999 г. № 11-П подчеркивается, что собственно меру юридической ответственности за виновное поведение в налоговых правоотношениях составляют только штрафные санкции, а отсутствие разграничения мер принуждения на правовосстановитель-

ные, имеющие целью восполнить недоимки и устранить ущерб, причиненный несвоевременной уплатой налога, и штрафные, представляющие собственно меру юридической ответственности за виновное поведение, существенным образом расширяет возможность произвольного применения рассматриваемых норм в бесспорном порядке, т.е. вне законной судебной процедуры, что приводит к нарушению конституционного права на судебную защиту прав и свобод.

В Постановлении Конституционного Суда РФ «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года "О федеральных органах налоговой полиции"» от 17 декабря 1996 г. № 20-П отмечено, что неуплата налога в срок должна быть компенсирована погашением задолженности по налоговому обязательству, полным возмещением ущерба, понесенного государством в результате несвоевременного внесения налога. Поэтому к сумме собственно не внесенного в срок налога (недоимки) законодатель вправе добавить дополнительный платеж — *пеню* как компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения налоговых сумм в срок в случае задержки уплаты налога. Бесспорный порядок взыскания этих платежей с налогоплательщика — юридического лица вытекает из обязательного и принудительного характера налога в силу закона. Иного рода меры, а именно взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода (прибыли), а также различного рода штрафов, по своему существу выходят за рамки налогового обязательства как такового и являются наказанием за налоговое правонарушение.

При взыскании недоимки и пени имеет место принудительное исполнение налогоплательщиком своей обязанности, существовавшей до нарушения, а не возлагаемой дополнительно. Согласно ст. 11 НК РФ *недоимка* представляет собой сумму налога или сбора, не уплаченную в установленный налоговым законодательством срок, и носит компенсационный характер. Следовательно, принудительное изъятие сумм налогов и сборов является налоговой санкцией, обусловленной юридической природой налогового обязательства.

В качестве мер государственно-властного воздействия на нарушителей налогового законодательства Налоговым кодексом РФ установлена *пеня*. Согласно ст. 75 НК РФ 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 или сборов, уплачиваемых в связи с перемещением товаров через таможенную

границу Российской Федерации, в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки.

Пеня защищает налоговые правоотношения и применяется в случае нарушения налогоплательщиком своих обязанностей по уплате налогов или сборов в срок и в полном объеме. Государственное принуждение прослеживается в механизме взыскания пени, заключающемся в принудительном изъятии за счет денежных средств правонарушителя на счетах в банке или за счет иного имущества налогоплательщика. С налогоплательщиков-организаций пени взыскиваются в бесспорном порядке, с физических лиц — по решению суда.

Прообразом пени, взыскиваемой за нарушения налогового законодательства, можно считать законную неустойку, применяемую в гражданско-правовых отношениях. Согласно п. 1 ст. 330 ГК РФ неустойка представляет собой денежную сумму, определенную законом или договором на случай неисполнения или ненадлежащего исполнения обязательства. Одной из разновидностей неустойки является пеня, которая может быть договорной и законной. Законная неустойка устанавливается законодательством и применяется независимо от соглашения сторон. Вместе с тем необходимо учитывать особенности налоговой пени, начисляемой при нарушении публично-правовых обязанностей.

Анализ налогового законодательства позволяет сделать вывод, что пеня является мерой юридической ответственности и содержит необходимые признаки последней:

- Налоговым кодексом РФ установлены условия применения и механизм взыскания пени;
- основанием применения пени выступает нарушение законодательства о налогах и сборах;
- пеня является следствием совершения налогового правонарушения и связана с реализацией санкции налоговой нормы;
- взыскание пени сопровождается государственно-властным принуждением;
- уплата начисленной пени означает добровольную реализацию налогово-правовой обязанности;
- взыскание пени означает причинение правонарушителю имущественного урона.

Взыскание недоимки и пени носит ярко выраженный компенсационный характер, в качестве мер государственно-властного принуждения они имеют правовосстановительную природу и имущественную форму. Недоимка и пеня направлены на исполнение бесспорной обязанности налогоплательщика уплатить причитающиеся обязательные платежи в пользу казны. Восстановление

нарушенных фискальных прав государства предполагает достижение полной эквивалентности, т.е. возвращение казне как потерпевшей стороне объема финансовых прав, утраченного в результате произошедшего факта налогового правонарушения. Каких-либо иных обязанностей, связанных с изменением правового статуса налогоплательщика, взыскание недоимки и пени не возлагает. Применение названных мер принуждения не влечет также ограничения субъективного права налогоплательщика на денежную сумму, эквивалентную недоимке или пене, поскольку право на эту часть дохода принадлежит государству изначально, в силу публичного характера налога, подтвержденного законом.

Вместе с тем если обратиться к законодательно установленной трактовке пени, то можно сделать вывод, что она не всегда носит исключительно правовосстановительный характер. На основании п. 3 и 4 ст. 75 НК РФ пеня начисляется за каждый календарный день просрочки исполнения обязанности по уплате налога или сбора, начиная со следующего установленного законодательством дня уплаты налога или сбора. Каких-либо ограничений по размеру начисления пени Налоговым кодексом РФ не установлено, что приводит к начислению пеней, сумма которых превышает сумму неуплаченных обязательных платежей. В результате пеня в сумме превышения налоговой недоимки прекращает свою правовосстановительную функцию, поскольку с налогоплательщика взыскивается сумма, превышающая его налоговую обязанность. В этой связи Конституционный Суд РФ в Постановлении от 15 июля 1999 г. № 11-П отметил, что сумма, явно выходящая за рамки погашения недоимки и устранения ущерба, вызванного несвоевременной уплатой налога, имеет природу штрафной (карательной) санкции.

Таким образом, поскольку содержание налоговых санкций предопределяется формами ответственности за нарушение налогового законодательства, то и меры государственно-властного воздействия в налоговых правоотношениях могут подразделяться на правовосстановительные и карательные.

Налоговые санкции имеют общую юридическую природу, но вместе с тем и отличительные признаки. Основные различия между штрафом как карательной санкцией и недоимкой и пеней как правовосстановительными санкциями заключаются в следующем:

- основанием штрафной ответственности является совершение налогового правонарушения, правильная его квалификация, индивидуализация суммы денежного взыскания; основанием правовосстановительной ответственности является наличие обязанностей налогоплательщика и в слу-

чае необходимости государственно-властное принуждение к их исполнению;

- штраф носит абсолютно или относительно определенный характер, имеет низшие и высшие границы, которые также могут быть изменены в зависимости от наличия смягчающих или отягчающих обстоятельств; размеры недоимки и пени всегда абсолютно определены и не изменяются от наличия каких-либо индивидуальных обстоятельств, поскольку сумма ущерба, причиненного государственной казне налоговым правонарушением может быть подсчитана достаточно точно;
- взыскание штрафа является результатом правоохранительной деятельности государственных органов, и правонарушитель не может сам подвергнуть себя налоговой ответственности; в отличие от штрафа, уплатить недоимку или пени налогоплательщик может самостоятельно, без вмешательства государственных органов.

Вместе с тем имеющиеся различия в основаниях, механизме применения и реализации правовосстановительных и карательных санкций не означают их взаимоисключения. Так, п. 2 ст. 75 Бюджетный кодекс РФ закрепляет, что сумма соответствующих пеней взыскивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах; п. 4 ст. 101 НК РФ устанавливает, что на основании вынесенного решения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения налогоплательщику направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени.

Налогоплательщик, привлекаемый к налоговой ответственности, вправе оспаривать взыскание санкций любого вида, участвовать в налоговом производстве по исследованию обстоятельств совершения правонарушения.

Единую правовую природу налоговых санкций подчеркивает и Бюджетный кодекс РФ, п. 2 ст. 41 которого относит пени и штрафы к налоговым доходам бюджетов.

В российском налоговом праве налоговые санкции имеют еще один общий аспект, наличие которого существенно отличает налоговую ответственность от иных ее видов. Все виды налоговых санкций не поглощаются никакими другими: штрафы взыскиваются по принципу сложения, а недоимки и пени взыскиваются до полного (как минимум) возмещения причиненного государству ущерба.

Защита прав налогоплательщиков

11

11.1. 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 РФ, Арбитражным процессуальным кодексом (далее — АПК РФ), Федеральным конституционным законом «О судебной системе Российской Федерации» и Налоговым кодексом РФ.

Впервые в российском налоговом праве в Налоговый кодекс РФ был включен отдельный раздел, регламентирующий возможность и порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц. Обозначенный раздел VII объединяет две группы норм: глава 19 «Порядок обжалования актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц» и глава 20 «Рассмотрение жалобы и принятие решения по ней».

Статья 137 НК РФ 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***: президентский, административный, судебный, самозащита прав.

1. *Президентский способ.* Президенту РФ могут быть обжалованы любые действия (бездействие) контролирующих органов в финансовой сфере. В частности, Президенту РФ могут быть обжалованы решения ФСЭНП, Федеральной службы по финансовым рынкам, функционирующей при Правительстве РФ.

2. *Административный способ.* Он предполагает обращение за защитой и восстановлением нарушенного права к вышестоящему органу власти по отношению к органу, принявшему решение или выполнившему действие.

Данный способ предполагает упрощенное производство по поданной жалобе. Вместе с тем административный порядок не отрицает возможности обращения впоследствии за защитой в суд, либо предоставляется альтернативный порядок защиты прав субъектов налоговых правоотношений.

3. *Судебный способ.* В основной части налоговых отношений для граждан действует общий порядок, предусмотренный Законом РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан» от 27 апреля 1993 г. № 4866-I. 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 либо 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.

Значительно усилилась роль Конституционного Суда РФ в защите нарушенных прав и законных интересов субъектов налогового права. Полномочия Конституционного Суда, закрепленные в ст. 125 Федерального конституционного закона «О Конституционном Суде Российской Федерации» от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ, предусматривают возможность рассмотрения и разрешения запросов и жалоб, в том числе в налоговой сфере, о соответствии Конституции РФ законов, других нормативных актов, разрешения вопросов о компетенции между государственными органами, о конституционности примененных в отношении граждан норм, нарушающих их конституционные права и свободы.

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 РФ (ст. 129) и Федеральному закону «О прокуратуре Российской Федерации» (в ред. Федерального закона от 17 ноября 1995 г. № 168-ФЗ), составляет единую централизованную систему, осуществляет надзор за исполнением действующих на территории России 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 РФ со стороны налогоплательщиков или налоговых агентов обжалованию подлежат акты налоговых органов как ненормативного, так и нормативного характера.

Вместе с тем Налоговый кодекс РФ 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 самим Кодексом, а иным федеральным законодательством.

Объектом обжалования со стороны налогоплательщика могут быть следующие ненормативные акты налоговых органов, обозначенные в Налоговом кодексе РФ: решения о доначислении налога или пени (п. 3 ст. 40); решения о взыскании налога, сбора, а также пени за счет денежных средств, находящихся на счетах в банках (п. 3 ст. 46); инкассовые поручения на перечисление налога в бюджет (п. 2 ст. 46); решения об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или сбора (п. 6 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 сумму налогов, подлежащих уплате по аналогии (п. 3 ст. 91); извещения о времени и месте рассмотрения материалов налоговой проверки (п. 1 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 (п. 8 ст. 101^1).

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 обязан-

ностей 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 РФ), банками (ст. 86 НК РФ).

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 Налогового кодекса РФ правом на обжалование нормативных актов налоговых органов могли воспользоваться только налогоплательщики — физические лица. В настоящее время п. 2 ст. 138 НК РФ 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 РФ в Московский городской арбитражный суд; иски физических лиц направляются на основании норм Гражданского процессуального кодекса РФ (далее — ГПК РФ) в Верховный Суд РФ.

Практика осуществления государственной деятельности показывает, что права и интересы налогоплательщиков нарушаются не только налоговыми органами, а также органами государст-

венной власти Российской Федерации, субъектов РФ и органами местного самоуправления. В некоторых случаях представительные и исполнительные органы государственной власти территориального уровня или органы самоуправления принимают нормативные и ненормативные 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 Российской Федерации, 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 Конституционном Суде РФ.

Анализ норм Налогового кодекса РФ, а также иного федерального законодательства позволяет сделать вывод, что по сравнению с организациями физические лица имеют больший диапазон прав на обжалование актов налоговых и иных государственных органов, неправомерных действий (бездействия) их должностных лиц. Так, Федеральный конституционный закон «Об Уполномоченном по правам человека в Российской Федерации» от 26 февраля 1997 г. № 1-ФКЗ предоставляет физическим лицам возможность обращаться за защитой своих прав к Уполномоченному по правам человека в РФ. Также граждане-налогоплательщики имеют право направлять заявления по вопросам защиты своих нарушенных прав в Европейский суд по правам человека, располагающийся в г. Страсбурге.

4. *Способ самозащиты прав*. Кроме мер защиты нарушенных прав налогоплательщиков, прямо установленных в разделе VII НК РФ, налоговое законодательство предоставляет физическим

лицам и организациям право на самозащиту своих прав. В соответствии с подп. 11 п. 1 ст. 21 НК РФ налогоплательщик имеет право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц. Неправомерность названных актов или требований заключается в их несоответствии Налоговому кодексу РФ или иным федеральным законам.

Налоговое законодательство предусматривает ряд *дополнительных гарантий*, обеспечивающих нормальное функционирование налоговых отношений. Так, ст. 3 НК РФ устанавливает презумпцию правоты налогоплательщика в случаях неустранимости сомнений, противоречий и неясности актов законодательства о налогах и сборах; ст. 21 НК РФ предоставляет налогоплательщикам право не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, которые не соответствуют Налоговому кодексу РФ или иным федеральным законам; ст. 63—67 НК РФ 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 и — в случае нарушения — их защиты следует считать нормы налогового законодательства, устанавливающие возможность привлечения к ответственности должностных лиц налоговых органов, допустивших неправомерные действия при исполнении своих служебных обязанностей.

Своеобразной гарантией соблюдения финансовых интересов налогоплательщиков является ст. 59 НК РФ, 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. Однако следует обратить внимание на слабую правовую регламентацию механизма реализации поло-

жений ст. 59 НК РФ, что создает предпосылки для злоупотребления налогоплательщиками своими правами в ущерб финансовому благополучию государства.

Итак, с одной стороны, обеспечивается защита нарушенных прав субъектов налоговых отношений и их законных интересов от неправомерных действий органов государства, местного самоуправления или финансовых органов, а с другой — охраняются финансовые интересы государства и муниципальных образований.

11.2. 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 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 РФ.

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 правонару-

шения 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 Налоговый кодекс РФ 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 РФ 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 правоохрани-

тельных 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 обстоятельствам 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 Российской Федерации, 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.

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 том 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 РФ 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 апел-

ляционном 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 исполняется согласно правилам, установленным ст. 101.3 НК РФ. 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.

11.3. Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков

Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков подразумевает *обращение лица в порядке искового производства 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.

Законодательством Российской Федерации предусмотрены следующие *способы судебной защиты прав налогоплательщиков*:

1) признание Конституционным Судом РФ неконституционным законодательного акта полностью или в части;

2) признание судом общей юрисдикции противоречащим федеральному закону и, следовательно, недействующим или не подлежащим применению закона субъекта РФ;

3) признание арбитражными судами или судами общей юрисдикции недействительным нормативного либо ненормативного акта налогового органа, иного государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика;

4) отмена арбитражными судами или судами общей юрисдикции недействительного нормативного либо ненормативного акта налогового органа, иного государственного органа или органа местного самоуправления, противоречащего закону и нарушающего права и законные интересы налогоплательщика;

5) неприменение судом нормативного либо ненормативного акта государственного органа, органа местного самоуправления или иного органа, противоречащего закону;

6) пресечение действий должностного лица налогового органа или иного государственного органа, нарушающих права или законные интересы налогоплательщика;

7) принуждение налоговых органов, иных органов государственной власти или их должностных лиц к выполнению законодательно установленных обязанностей, от выполнения которых они уклоняются;

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

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

10) взыскание процентов за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога, сбора, пени;

11) возмещение убытков, причиненных незаконными решениями, действиями или бездействием налоговых органов или их должностных лиц.

Одновременно названные способы судебной защиты являются предметами исковых требований налогоплательщиков.

После вступления в действие части первой Налогового кодекса РФ порядок определения подведомственности налоговых споров претерпел существенные изменения. Статья 138 НК РФ устанавливает, что дела по обжалованию нормативных и ненормативных актов налоговых органов, а также действия или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями подведомственны арбитражным судам, а физическими лицами, не являющимися индивидуальными предпринимателями, — судам общей юрисдикции.

Нормы Налогового кодекса РФ о судебном порядке защиты нарушенных прав налогоплательщиков нашли развитие в совместном Постановлении Пленума Верховного Суда РФ и Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 11 июня 1999 г. № 41/9. В нем разъяснено, что налоговые споры подлежат рассмотрению арбитражными судами на общих основаниях в соответствии с Арбитражным процессуальным кодексом РФ и судами общей юрисдикции — в порядке, предусмотренном Законом РФ «Об обжаловании в суд действий и решений, нарушающих права и свободы граждан».

Значительная часть дел, возникающих из налоговых правоотношений, рассматривается арбитражными судами. Статьей 29 АПК РФ к подведомственности арбитражных судов отнесено рассмотрение экономических споров и других дел, возникающих из административных и иных публичных правоотношений. Арбитражные суда рассматривают следующие категории дел, связанных с осуществлением организациями и гражданами предпринимательской и иной экономической деятельности:

1) об оспаривании нормативных правовых актов, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

2) об оспаривании ненормативных правовых актов органов государственной власти Российской Федерации, органов государственной власти субъектов РФ, органов местного самоуправления, решений и действий (бездействия) государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов и должностных лиц, затрагивающих права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

3) о взыскании с организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую и иную экономическую деятельность, обязательных платежей, санкций, если федеральным законом не предусмотрен иной порядок взыскания;

4) другие дела, возникающие из административных и иных публичных правоотношений, если федеральным законом их рассмотрение отнесено к компетенции арбитражного суда.

Деятельность арбитражных судов по защите нарушенных прав налогоплательщиков шире, чем деятельность судов общей юрисдикции, поскольку количественный состав субъектов, обращающихся в данные суды, намного больше. В частности, Конституционный Суд РФ в Определении от 1 июля 1999 г. № 111-О по жалобе гражданина В.В. Варганова на нарушение его конституционных прав налоговым законодательством отметил, что гражданин-предприниматель вправе защитить свои права как налогоплательщика в арбитражном суде. Также подлежат восстановлению арбитражным судом конституционные права налогоплательщиков, нарушенные неправильным применением закона[1].

Высший Арбитражный Суд РФ в Информационном письме «Обзор практики рассмотрения споров, связанных с взиманием подоходного налога» от 21 июня 1999 г. № 42 указал, что «споры между индивидуальными предпринимателями и налоговыми органами, возникшие в связи с исчислением подоходного налога, подведомственны арбитражным судам независимо от основания возникновения спора».

По общему правилу (ст. 35 АПК РФ) 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 РФ 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.

---

[1] *Ведомости* Конституционного Суда РФ. 1999. № 5.

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» от 21 июля 1997 г. Особенности исполнения судебных решений по налоговым спорам регулируются Налоговым кодексом РФ, 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 РФ). 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, присужденные 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 РФ предписывает сначала произвести зачет в счет погашения недоимки, а затем возвратить налогоплательщику оставшуюся разницу по излишне взысканным денежным суммам.

Особенная часть



Глава 12. Федеральные налоги и сборы

Глава 13. Специальные налоговые режимы

Глава 14. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации

Глава 15. Местные налоги и сборы

Глава 16. Особенности налогообложения отдельных субъектов

Федеральные налоги и сборы 12

12.1. Общая характеристика федеральных налогов и сборов

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 РФ устанавливает три уровня налоговой системы: федеральный, субъектов РФ и местный. Отнесение каждого вида налогов к тому или иному уровню осуществлено исходя от объема 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*.

Уровни налоговой системы не совпадают со звеньями бюджетной системы: если в федеральный бюджет зачисляются только федеральные налоги, то в региональные и муниципальные бюджеты могут поступать отчисления от федеральных или региональных налогов соответственно.

Федеральные налоги устанавливаются федеральными законами и подлежат взиманию на всей территории Российской Федерации. Льготы по федеральным налогам закрепляются только федеральными законами, но представительные (законодательные) органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления вправе вводить дополнительные льготы в пределах сумм, зачисляемых в их бюджеты. По общему правилу ставки федеральных налогов определяются парламентом РФ — Федеральным Собранием РФ. Однако ставки налогов на отдельные виды природных ресурсов, акцизов на отдельные виды минерального сырья и таможенных пошлин устанавливаются Правительством РФ.

Согласно ст. 13 НК РФ к федеральным налогам и сборам относятся: налог на добавленную стоимость; акцизы; налог на доходы физических лиц; единый социальный налог; налог на прибыль организаций; налог на добычу полезных ископаемых; водный налог; сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов; государственная пошлина.

Названный перечень показывает, что в структуру обязательных платежей федерального уровня входят все виды императивных денежных изъятий, известных российской налоговой системе. Как видим, кроме основной массы налогов на федеральном уровне выделяются:

- *сборы* (взносы в государственные социальные внебюджетные фонды; сбор за право пользования объектами животного мира и водными биологическими ресурсами; таможенные сборы; лицензионные сборы);
- *пошлины* (государственная пошлина; таможенная пошлина).

12.2. Налог на добавленную стоимость

Налог на добавленную стоимость (далее — НДС) представляет собой косвенный налог, являющийся надбавкой к цене товара. Порядок исчисления и взимания НДС регулируется главой 21 НК РФ.

Плательщиками данного налога признаются:

- организации;
- индивидуальные предприниматели;
- лица, признаваемые плательщиками НДС в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Не являются плательщиками НДС организации — иностранные организаторы Олимпийских игр и Паралимпийских игр в отношении операций, совершаемых в целях организации и проведения 22 Олимпийских зимних игр и 11 Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

Правовой статус плательщиков НДС имеет особенности, проявляющиеся при постановке на налоговый учет. Согласно ст. 144 НК РФ налогоплательщики подлежат обязательной постановке на учет в налоговом органе в соответствии со ст. 83, 84 НК РФ, но с учетом особенностей, предусмотренных для субъ-

ектов НДС. Тем самым ст. 144 НК РФ является специальной по отношению к общим правилам постановки на учет всех налогоплательщиков, поэтому при разрешении спорных ситуаций, возникающих из правоотношений по взиманию НДС, будет иметь приоритет.

При постановке на налоговый учет изъятия из общего правового статуса установлены для иностранных организаций. Отмеченные особенности проявляются в двух полномочиях, дополнительно представляемых эти субъектам. Во-первых, иностранные организации имеют право встать на учет в налоговых органах в качестве налогоплательщиков по месту нахождения своих постоянных представительств в Российской Федерации; во-вторых, иностранные организации, имеющие на территории Российской Федерации несколько подразделений (представительств, отделений), самостоятельно выбирают подразделение, по месту налоговой регистрации которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать НДС в целом по операциям всех находящихся на территории Российской Федерации своих подразделений. Постановка на учет в качестве налогоплательщика осуществляется налоговым органом на основании письменного заявления иностранной организации. Также в письменном виде иностранные организации обязаны уведомить налоговые органы о выборе того подразделения, по месту регистрации которого они будут представлять налоговые декларации и уплачивать НДС. Подобные уведомления направляются иностранной организацией в налоговые органы по месту нахождения всех своих подразделений, зарегистрированных на территории РФ.

Не являются плательщиками НДС организации и индивидуальные предприниматели в том случае, если в течение трех предшествующих последовательных налоговых периодов сумма выручки от реализации товаров (работ, услуг) этих организаций или индивидуальных предпринимателей не превысила 2 млн руб. Указанное освобождение от уплаты налога не применяется в отношении налоговых обязанностей, возникающих в связи с ввозом товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Освобождение от уплаты НДС по причине низкой налоговой базы осуществляется на основании письменного заявления налогоплательщика, подаваемого в налоговый орган по месту своего учета. Лица, претендующие на освобождение от уплаты НДС, должны приложить к заявлению необходимые сведения, подтверждающие право на снятие с них налоговой обязанности.

Освобождение организаций и индивидуальных предпринимателей от уплаты НДС производится на срок, равный 12 последовательным календарным месяцам. По истечении указанного срока освобождение от налоговой обязанности может быть продлено на основании письменного заявления налогоплательщика и соответствующих документов, подтверждающих получение выручки от предпринимательской деятельности в сумме менее 2 млн руб.

В случае превышения суммы фактической выручки от реализации товаров (работ, услуг), полученной налогоплательщиком за период, в течение которого они были освобождены от уплаты НДС, а также в случае непредставления налогоплательщиком заявления и соответствующих документов на продление освобождения сумма налога подлежит восстановлению и уплате в бюджет с взысканием с виновного лица причитающихся сумм штрафов и пеней.

Объектами обложения НДС являются операции, совершаемые налогообязанными лицами, в частности:

- реализация товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации, в том числе реализация предметов залога и передача товаров (результатов выполненных работ, оказание услуг) по соглашению о предоставлении отступного или новации, а также передача имущественных прав. Реализацией товаров (работ, услуг) признается также передача права собственности на товары, результатов выполненных работ, оказание услуг на безвозмездной основе;
- передача на территории Российской Федерации товаров (выполнение работ, оказание услуг) для собственных нужд, расходы на которые не принимаются к вычету (в том числе через амортизационные отчисления) при исчислении налога на прибыль организаций;
- выполнение строительно-монтажных работ для собственного потребления;
- ввоз товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Не признаются объектом налогообложения:

- осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);
- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

- передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;
- передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;
- передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;
- передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;
- изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;
- передача на безвозмездной основе жилых домов, детских садов, клубов, санаториев и других объектов социально-культурного и жилищно-коммунального назначения, а также дорог, электрических сетей, подстанций, газовых сетей, водозаборных сооружений и других подобных объектов органам государственной власти и органам местного самоуправления (или по решению указанных органов специализированным организациям, осуществляющим использование или эксплуатацию данных объектов по их назначению);
- передача имущества государственных и муниципальных предприятий, выкупаемого в порядке приватизации;
- выполнение работ (оказание услуг) органами, входящими в систему органов государственной власти и органов мест-

ного самоуправления, в рамках выполнения возложенных на них исключительных полномочий в определенной сфере деятельности в случае, если обязательность выполнения указанных работ (оказания услуг) установлена законодательством РФ, законодательством субъектов РФ, актами органов местного самоуправления;

- передача на безвозмездной основе объектов основных средств органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, а также бюджетным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям;
- операции по реализации земельных участков (долей в них);
- передача имущественных прав организации ее правопреемнику (правопреемникам).

Налоговым кодексом РФ предусмотрен широкий перечень операций, *освобождаемых от НДС*.

Не подлежит налогообложению предоставление арендодателем в аренду на территории Российской Федерации помещений иностранным гражданам или организациям, аккредитованным в Российской Федерации. Названная льгота применяется в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении граждан РФ и российских организаций, аккредитованных в этом иностранном государстве, либо если такая норма предусмотрена международным договором (соглашением) Российской Федерации.

Не подлежит налогообложению реализация (а также передача, выполнение, оказание для собственных нужд) на территории Российской Федерации:

- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства по перечню, утверждаемому Правительством РФ;
- медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями и (или) учреждениями, врачами, занимающимися частной медицинской практикой, за исключением косметических, ветеринарных и санитарно-эпидемиологических услуг;
- услуг по уходу за больными, инвалидами и престарелыми, предоставляемых государственными и муниципальными учреждениями социальной защиты лицам, необходимость ухода за которыми подтверждена соответствующими заключениями органов здравоохранения и органов социальной защиты населения;

- услуг по содержанию детей в дошкольных учреждениях, проведению занятий с несовершеннолетними детьми в кружках, секциях (включая спортивные) и студиях;
- продуктов питания, непосредственно произведенных студенческими и школьными столовыми, столовыми других учебных заведений, столовыми медицинских организаций, детских дошкольных учреждений и реализуемых ими в указанных учреждениях, а также продуктов питания, непосредственно произведенных организациями общественного питания и реализуемых ими указанным столовым или указанным учреждениям;
- услуг по сохранению, комплектованию и использованию архивов, оказываемых архивными учреждениями и организациями;
- услуг по перевозке пассажиров городским пассажирским транспортом общего пользования, морским, речным, железнодорожным или автомобильным транспортом в пригородном сообщении при условии осуществления перевозок пассажиров по единым тарифам с предоставлением всех льгот на проезд, утвержденных в установленном порядке;
- ритуальных услуг, работ (услуг) по изготовлению надгробных памятников и оформлению могил, а также реализация похоронных принадлежностей;
- почтовых марок (за исключением коллекционных марок), маркированных открыток и маркированных конвертов, лотерейных билетов лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа;
- услуг по предоставлению в пользование жилых помещений в жилищном фонде всех форм собственности;
- монет из драгоценных металлов (за исключением коллекционных монет), являющихся валютой Российской Федерации или валютой иностранных государств;
- услуг, оказываемых без взимания дополнительной платы, по ремонту и техническому обслуживанию товаров и бытовых приборов, в том числе медицинских товаров, в период гарантийного срока их эксплуатации, включая стоимость запасных частей для них и деталей к ним;
- услуг в сфере образования по проведению некоммерческими образовательными организациями учебно-производственного (по направлениям основного и дополнительного

образования, указанным в лицензии) или воспитательного процесса, за исключением консультационных услуг, а также услуг по сдаче в аренду помещений;

- ремонтно-реставрационных, консервационных и восстановительных работ, выполняемых при реставрации памятников истории и культуры, охраняемых государством, культовых зданий и сооружений, находящихся в пользовании религиозных организаций (за исключением археологических и земляных работ в зоне расположения памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; строительных работ по воссозданию полностью утраченных памятников истории и культуры или культовых зданий и сооружений; работ по производству реставрационных, консервационных конструкций и материалов; деятельности по контролю за качеством проводимых работ);
- работ, выполняемых в период реализации целевых социально-экономических программ (проектов) жилищного строительства для военнослужащих в рамках реализации указанных программ;
- услуг, оказываемых уполномоченными на то органами, за которые взимается государственная пошлина, все виды лицензионных, регистрационных и патентных пошлин и сборов, таможенных сборов за хранение, а также пошлины и сборы, взимаемые государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами при предоставлении организациям и физическим лицам определенных прав (в том числе лесные подати, арендная плата за пользование лесным фондом и другие платежи в бюджеты за право пользования природными ресурсами);
- товаров, помещенных под таможенный режим магазина беспошлинной торговли;
- товаров (работ, услуг), за исключением подакцизных товаров, реализуемых (выполненных, оказанных) в рамках оказания безвозмездной помощи (содействия) Российской Федерации;
- оказываемых учреждениями культуры и искусства услуг в сфере культуры и искусства;
- услуг аптечных организаций по изготовлению лекарственных средств, а также по изготовлению или ремонту очковой оптики (за исключением солнцезащитной), по ремонту

слуховых аппаратов и протезно-ортопедических изделий, услуги по оказанию протезно-ортопедической помощи;
- лома и отходов цветных металлов;
- исключительных прав на изобретения, полезные модели, промышленные образцы, программы для ЭВМ, базы данных, топологии интегральных микросхем, секреты производства (ноу-хау), а также прав на использование указанных результатов интеллектуальной деятельности на основании лицензионного договора.

Кроме того, не подлежат обложению НДС следующие операции:
- реализация (передача для собственных нужд) предметов религиозного назначения и религиозной литературы;
- реализация товаров (работ, услуг), производимых и реализуемых: общественными организациями инвалидов (в том числе созданными как союзы общественных организаций инвалидов), среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%; организациями, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общественных организаций инвалидов, если среднесписочная численность инвалидов среди их работников составляет не менее 50%, а их доля в фонде оплаты труда — не менее 25%; учреждениями, единственными собственниками имущества которых являются указанные общественные организации инвалидов, созданными для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкультурно-спортивных, научных, информационных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям; лечебно-производственными (трудовыми) мастерскими при противотуберкулезных, психиатрических, психоневрологических учреждениях, учреждениях социальной защиты или социальной реабилитации населения;
- осуществление банками банковских операций (за исключением инкассации), в том числе: привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады; размещение привлеченных денежных средств организаций и физических лиц от имени банков и за их счет; открытие и ведение банковских счетов организаций и физических лиц, в том числе банковских счетов, служащих для расчетов по

банковским картам, а также операции, связанные с обслуживанием банковских карт; осуществление расчетов по поручению организаций и физических лиц, в том числе банков-корреспондентов, по их банковским счетам, кассовое обслуживание организаций и физических лиц; купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах (в том числе оказание посреднических услуг по операциям купли-продажи иностранной валюты); осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями в соответствии с законодательством РФ; выдача банковских гарантий, а также выдача поручительств за третьих лиц, предусматривающих исполнение обязательств в денежной форме; оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы «клиент-банк», включая предоставление программного обеспечения и обучение обслуживающего указанную систему персонала;

- оказание услуг, связанных с обслуживанием банковских карт;
- осуществление операций организациями, обеспечивающими информационное и технологическое взаимодействие между участниками расчетов, включая оказание услуг по сбору, обработке и рассылке участникам расчетов информации по операциям с банковскими картами;
- осуществление отдельных банковских операций организациями, которые в соответствии с законодательством РФ вправе их совершать без лицензии Центрального банка РФ;
- реализация изделий народных художественных промыслов признанного художественного достоинства (за исключением подакцизных товаров), образцы которых зарегистрированы в порядке, установленном Правительством РФ;
- оказание услуг по страхованию, сострахованию и перестрахованию страховыми организациями, а также оказание услуг по негосударственному пенсионному обеспечению негосударственными пенсионными фондами;
- организация тотализаторов и других основанных на риске игр (в том числе с использованием игровых автоматов) организациями или индивидуальными предпринимателями игорного бизнеса;
- проведение лотерей, проводимых по решению уполномоченного органа исполнительной власти, включая оказание услуг по реализации лотерейных билетов;

- реализация руды, концентратов и других промышленных продуктов, содержащих драгоценные металлы, лома и отходов драгоценных металлов для производства драгоценных металлов и аффинажа; реализация драгоценных металлов и драгоценных камней налогоплательщиками Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Центральному банку РФ и банкам; реализация драгоценных камней в сырье (за исключением необработанных алмазов) для обработки предприятиям независимо от форм собственности для последующей продажи на экспорт; реализация драгоценных камней в сырье и ограненных специализированным внешнеэкономическим организациям, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Центральному банку РФ и банкам; реализация драгоценных металлов из Государственного фонда драгоценных металлов и драгоценных камней РФ специализированным внешнеэкономическим организациям, Центральному банку РФ и банкам, а также драгоценных металлов в слитках Центральным банком РФ и банками при условии, что эти слитки остаются в одном из сертифицированных хранилищ (Государственном хранилище ценностей, хранилище Центрального банка РФ или хранилищах банков);
- реализация необработанных алмазов обрабатывающим предприятиям всех форм собственности;
- внутрисистемная реализация (передача, выполнение, оказание для собственных нужд) организациями и учреждениями уголовно-исполнительной системы произведенных ими товаров (выполненных работ, оказанных услуг);
- передача товаров (выполнение работ, оказание услуг) безвозмездно в рамках благотворительной деятельности в соответствии с Федеральным законом «О благотворительной деятельности и благотворительных организациях», за исключением подакцизных товаров;
- оказание услуг членами коллегий адвокатов, а также оказание услуг коллегиями адвокатов (их учреждениями) членам этих коллегий в связи с осуществлением ими профессиональной деятельности;
- оказание финансовых услуг по предоставлению займов в денежной форме;

- выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ за счет средств бюджетов, а также средств Российского фонда фундаментальных исследований, Российского фонда технологического развития и образуемых для этих целей в соответствии с законодательством РФ внебюджетных фондов министерств, ведомств, ассоциаций; выполнение научно-исследовательских и опытно-конструкторских работ учреждениями образования и науки на основе хозяйственных договоров;
- оказание услуг санаторно-курортными, оздоровительными организациями и организациями отдыха, расположенными на территории Российской Федерации, оформленных путевками или курсовками, являющимися бланками строгой отчетности;
- проведение работ (оказание услуг) по тушению лесных пожаров;
- реализация продукции собственного производства организаций, занимающихся производством сельскохозяйственной продукции, удельный вес доходов от реализации которой в общей сумме их доходов составляет не менее 70%, в счет натуральной оплаты труда, натуральных выдач для оплаты труда, а также для общественного питания работников, привлекаемых на сельскохозяйственные работы.

Необходимо учитывать, что при осуществлении предпринимательской деятельности в интересах другого лица на основе договоров поручений, договоров комиссии либо агентских договоров перечисленные операции не освобождаются от налога на добавленную стоимость.

Перечень операций, не подлежащих обложению налогом на добавленную стоимость, а также круг субъектов, деятельность которых не относится к объектам льготного налогообложения, являются закрытыми и расширительному трактованию не подлежат. Как видим, операции, освобождаемые от налогообложения, имеют два разных правовых режима: императивный и уполномочивающий.

К *императивному режиму* относятся операции, освобожденные от налогового гнета в силу правовых норм: реализация на территории Российской Федерации определенных видов медицинских товаров по перечню, утверждаемому Правительством РФ; медицинских услуг, оказываемых медицинскими организациями, кроме косметических, ветеринарных и санитарно-эпиде-

миологических услуг; услуги по уходу за больными, инвалидами и престарелыми; услуги по содержанию детей в дошкольных учреждениях; услуги некоммерческих образовательных учреждений; продукты питания, произведенные студенческими и школьными столовыми; некоторые виды услуг по перевозке пассажиров и т.д.

К *уполномочивающему режиму* относятся следующие операции: реализация предметов религиозного назначения; реализация товаров (работ, услуг), производимых общественными организациями инвалидов, учреждениями социальной защиты или социальной реабилитации населения; осуществление некоторых банковских операций; реализация изделий народного художественного промысла; оказание услуг по негосударственному пенсионному страхованию; оказание услуг членами коллегий адвокатов и т.д. Сущность уполномочивающего режима заключается в наличии у налогоплательщика права, но не обязанности, отказаться от освобождения перечисленных операций от обложения НДС.

Предоставленное юридическому лицу — налогоплательщику право самостоятельно принимать решение об освобождении перечисленных в п. 3 ст. 149 НК РФ объектов от НДС обусловлено высокой общественной значимостью этих операций, осуществлением их, как правило, социально незащищенными группами населения либо возможностью снижения цены товара за счет отсутствия в ее составе косвенного налога. При этом не допускается выборочное освобождение от налогообложения, зависящее от каких-либо критериев покупателя (приобретателя) соответствующих товаров (работ, услуг). Отказ от налогообложения возможен только на срок не менее одного года и реализуется путем представления юридическим плательщиком НДС заявления в налоговый орган по месту регистрации.

При реализации товаров (работ, услуг) налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно в зависимости от особенностей реализации произведенных им или приобретенных товаров (работ, услуг). Однако в ряде случаев обязанность по определению налогооблагаемой базы лежит на налоговых агентах. Например, налоговые агенты обязаны определить налоговую базу в случае реализации иностранными лицами, не состоящими на учете в российских налоговых органах, товаров (работ, услуг) на территории Российской Федерации.

По общему правилу налоговая база определяется как стоимость товаров (работ, услуг) с учетом акцизов и без включения в

нее НДС и налога с продаж. Особый порядок расчета налоговой базы установлен законодательством относительно договоров финансирования под уступку денежного требования или уступку требования; дохода, получаемого на основе договоров поручения, комиссии или агентских договоров; осуществления транспортных перевозок и реализации услуг международной связи; совершения операций по передаче товаров для собственных нужд; реализации предприятия в целом как имущественного комплекса. Исключением из общего правила определения налоговой базы являются и операции по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации.

Ставки рассматриваемого налога выражены в процентном соотношении к добавленной стоимости товара (работы или услуги) и могут быть равны 0, 10, 18 или 20%.

По ставке 0% производится налогообложение при реализации:

- товаров (за исключением нефти, включая стабильный газовый конденсат, природного газа, которые экспортируются на территории государств — участников СНГ), вывезенных в таможенном режиме экспорта, а также товаров, помещенных под таможенный режим свободной экономической зоны при условии представления в налоговые органы соответствующих документов, предусмотренных ст. 165 НК РФ, а также работы (услуги), непосредственно связанные с производством и реализацией указанных товаров;
- работ (услуг), непосредственно связанных с перевозкой (транспортировкой) через таможенную территорию Российской Федерации товаров, помещенных под таможенный режим транзита;
- услуг по перевозке пассажиров и багажа при условии, что пункт отправления или пункт назначения пассажиров и багажа расположены за пределами территории Российской Федерации, при оформлении перевозок на основании единых международных перевозочных документов;
- товаров (работ, услуг) в области космической деятельности;
- драгоценных металлов налогоплательщиками, осуществляющими их добычу или производство из лома и отходов, содержащих драгоценные металлы, Государственному фонду драгоценных металлов и драгоценных камней РФ, Центральному банку РФ, банкам;
- товаров (работ, услуг) для официального пользования иностранными дипломатическими и приравненными к ним

представительствами или для личного пользования дипломатического или административно-технического персонала этих представительств, включая проживающих вместе с ними членов их семей; реализация названных товаров (выполнение работ, оказание услуг) подлежит налогообложению по ставке 0% в случаях, если законодательством соответствующего иностранного государства установлен аналогичный порядок в отношении дипломатических и приравненных к ним представительств Российской Федерации, дипломатического и административно-технического персонала этих представительств (включая проживающих вместе с ними членов их семей) либо если такая норма предусмотрена в международном договоре Российской Федерации.

По ставке 10% НДС уплачивается при реализации:

- продовольственных товаров — скота и птицы в живом весе; мяса и мясопродуктов (за исключением деликатесных); молока и молокопродуктов (включая мороженое, произведенное на их основе, за исключением мороженого, выработанного на плодово-ягодной основе, фруктового и пищевого льда); яйца и яйцепродуктов; масла растительного; маргарина; сахара, включая сахар-сырец; соли; зерна, комбикормов, кормовых смесей, зерновых отходов; маслосемян и продуктов их переработки; хлеба и хлебобулочных изделий; крупы; муки; макаронных изделий; рыбы живой (за исключением ценных пород); море- и рыбопродуктов, в том числе рыбы охлажденной, мороженой и других видов обработки, сельди, консервов и пресервов (за исключением деликатесных); продуктов детского и диабетического питания; овощей (включая картофель);
- товаров для детей — трикотажных изделий; швейных изделий, в том числе изделий из натуральных овчины и кролика; нательного белья, головных уборов, одежды и изделий для новорожденных и детей ясельной группы; обуви (за исключением спортивной); кроватей детских; матрацев детских; колясок; тетрадей школьных; игрушек; пластилина; пеналов; счетных палочек; счет школьных; дневников школьных; тетрадей для рисования; альбомов для рисования; альбомов для черчения; папок для тетрадей; обложек для учебников, дневников, тетрадей; касс цифр и букв; подгузников;

- периодических печатных изданий, за исключением периодических печатных изданий рекламного или эротического характера;
- книжной продукции, связанной с образованием, наукой и культурой, за исключением книжной продукции рекламного и эротического характера;
- медицинских товаров отечественного и зарубежного производства — лекарственных средств, включая лекарственные субстанции, в том числе внутриаптечного изготовления; изделий медицинского назначения.

Во всех остальных случаях НДС уплачивается по ставке 20%.

Законодательством особо оговорены порядок и сроки уплаты в бюджет НДС. Периодом уплаты НДС может быть один календарный месяц или квартал. Ежеквартально уплачивают налог те субъекты, сумма выручки которых от реализации товаров (работ, услуг) ежемесячно в течение трех месяцев не превышает 2 млн руб. Остальные субъекты уплачивают налог ежемесячно. Налогоплательщики, уплачивающие налог ежеквартально, обязаны представлять в налоговые органы отдельную декларацию.

По общему правилу налог уплачивается единовременно в полной сумме. Налогоплательщики перечисляют налог в бюджет по месту постановки на учет в налоговом органе, а налоговые агенты — по месту своего нахождения.

12.3. Акцизы

Акцизы — это косвенные налоги, включаемые в цену товаров и оплачиваемые покупателем (потребителем). Как правило, подакцизными являются товары:

- монопольно производимые государством;
- пользующиеся наибольшим спросом;
- дефицитные.

Общие правила правового регулирования акцизов установлены главой 22 НК РФ. При установлении и взимании акцизов следует учитывать, что при перемещении подакцизных товаров через таможенную границу Российской Федерации данный вид налога применяется с учетом особенностей его правового режима, установленного таможенным законодательством РФ. Значительные особенности имеет правовое регулирование взимания

акциза по товарам, перемещаемым через таможенную границу Российской Федерации при отсутствии таможенного контроля и таможенного оформления: если в соответствии с международным договором Российской Федерации с иностранным государством отменяются таможенный контроль и таможенное оформление перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации товаров, порядок взимания акциза по подакцизным товарам, происходящим из такого государства или выпущенным в свободное обращение на его территории и ввозимым на территорию РФ, устанавливается нормативными правовыми актами Правительства РФ. Также Правительством РФ устанавливается порядок подтверждения права на освобождение от уплаты акциза при ввозе подакцизных товаров с территории РФ на территорию иностранных государств, с которыми у Российской Федерации заключены международные договоры об отмене таможенного контроля и таможенного оформления.

Налогоплательщиками акциза являются организации, индивидуальные предприниматели, а также лица, признаваемые плательщиками налога в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации.

Относительно деятельности в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) при определении плательщика рассматриваемого налога необходимо отметить следующие особенности. Налогоплательщиком, исполняющим соответствующие обязанности по исчислению и уплате всей суммы акциза, считается лицо, ведущее дела простого товарищества. Лицо, ведущее дела простого товарищества, как правило, осуществляет и бухгалтерские операции по исполнению договора о совместной деятельности, поэтому императивное требование Налогового кодекса РФ о признании его плательщиком акцизов вполне закономерно.

Если ведение дел осуществляется всеми участниками договора о совместной деятельности, то по решению товарищей налоговые обязанности возлагаются на одно лицо (участника). Выбранный в качестве налогоплательщика участник приобретает все права и несет обязанности плательщика акцизов. При этом до начала осуществления первой подакцизной операции он должен известить налоговые органы о принятии обязанностей налогоплательщика.

Подакцизными товарами признаются:

1) спирт этиловый из всех видов сырья, за исключением спирта коньячного;

2) спиртосодержащая продукция (растворы, эмульсии, суспензии и другие виды продукции в жидком виде) с объемной долей этилового спирта более 9%.

Налоговым законодательством в качестве подакцизных товаров не рассматривается следующая спиртосодержащая продукция:

- лекарственные, лечебно-профилактические, диагностические средства, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр лекарственных средств и изделий медицинского назначения, лекарственные, лечебно-профилактические средства (включая гомеопатические препараты), изготавливаемые аптечными организациями по индивидуальным рецептам и требованиям лечебных организаций, разлитые в емкости в соответствии с требованиями государственных стандартов лекарственных средств, утвержденных уполномоченным федеральным органом исполнительной власти;
- препараты ветеринарного назначения, прошедшие государственную регистрацию в уполномоченном федеральном органе исполнительной власти и внесенные в Государственный реестр зарегистрированных ветеринарных препаратов, разработанных для применения в животноводстве на территории Российской Федерации, разлитые в емкости не более 100 мл;
- парфюмерно-косметическая продукция, разлитая в емкости не более 100 мл с объемной долей этилового спирта до 80% включительно и (или) парфюмерно-косметическая продукция с объемной долей этилового спирта до 90% включительно при наличии на флаконе пульверизатора, разлитая в емкости не более 100 мл;
- подлежащие дальнейшей переработке и (или) использованию для технических целей отходы, образующиеся при производстве спирта этилового из пищевого сырья, водок, ликероводочных изделий, соответствующие нормативной документации, утвержденной (согласованной) федеральным органом исполнительной власти и внесенные в Госу-

дарственный реестр этилового спирта из пищевого сырья, алкогольной и алкогольсодержащей продукции в Российской Федерации;

- товары бытовой химии в металлической аэрозольной упаковке;

3) алкогольная продукция (спирт питьевой, водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино и иная пищевая продукция с объемной долей этилового спирта более 1,5%, за исключением виноматериалов);

4) пиво;

5) табачная продукция;

6) автомобили легковые и мотоциклы с мощностью двигателя свыше 112,5 кВт (150 л. с.);

7) автомобильный бензин;

8) дизельное топливо;

9) моторные масла для дизельных и (или) карбюраторных (инжекторных) двигателей;

10) прямогонный бензин, за исключением бензина автомобильного и продукции нефтехимии.

Объектом налогообложения акцизом выступают различные операции, совершаемые налогоплательщиками:

- реализация на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров, в том числе реализация предметов залога и передача подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации;
- продажа лицами переданных им на основании приговоров или решений судов, арбитражных судов или других уполномоченных на то государственных органов конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность;
- передача на территории Российской Федерации лицом произведенных им из давальческого сырья (материалов) подакцизных товаров собственнику указанного сырья (материалов) либо другим лицам, в том числе получение указанных подакцизных товаров в собственность в счет оплаты услуг по производству подакцизных товаров из давальческого сырья (материалов);

- передача в структуре организации произведенных подакцизных товаров для дальнейшего производства неподакцизных товаров;
- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров для собственных нужд;
- передача на территории Российской Федерации лицами произведенных ими подакцизных товаров в уставный (складочный) капитал организаций, в паевые фонды кооперативов, а также в качестве взноса по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности);
- передача на территории Российской Федерации организацией (хозяйственным обществом или товариществом) произведенных ею подакцизных товаров своему участнику (его правопреемнику или наследнику) при его выходе (выбытии) из организации (хозяйственного общества или товарищества), а также передача подакцизных товаров, произведенных в рамках договора простого товарищества (договора о совместной деятельности), участнику (его правопреемнику или наследнику) указанного договора при выделе его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или разделе такого имущества;
- передача произведенных подакцизных товаров на переработку на давальческой основе (за исключением нефтепродуктов);
- ввоз подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации;
- получение (оприходование) денатурированного этилового спирта организацией, имеющей свидетельство на производство неспиртосодержащей продукции.

Налоговым кодексом РФ установлен обширный перечень операций, не подлежащих обложению акцизом. В частности, *освобождаются от налогообложения следующие операции*:

- передача подакцизных товаров одним структурным подразделением организации, не являющимся самостоятельным налогоплательщиком, для производства других подакцизных товаров другому такому же структурному подразделению этой организации;
- реализация подакцизных товаров, помещенных под таможенный режим экспорта, за пределы территории Российской

Федерации с учетом потерь в пределах норм естественной убыли или ввоз подакцизных товаров в портовую особую зону с остальной части территории Российской Федерации;

- первичная реализация (передача) конфискованных и (или) бесхозяйных подакцизных товаров, подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность, на промышленную переработку под контролем таможенных и (или) налоговых органов либо уничтожение.

Кроме названных операций, не подлежит налогообложению акцизом ввоз на таможенную территорию Российской Федерации подакцизных товаров, от которых произошел отказ в пользу государства и которые подлежат обращению в государственную и (или) муниципальную собственность.

Одновременно Налоговый кодекс РФ предъявляет условие к освобождаемым от налогообложения операциям в виде раздельного ведения налогоплательщиком учета операций по производству и реализации подакцизных товаров. В случае отсутствия раздельного учета подакцизных товаров сумма налога исчисляется налоговыми органами на основе максимальной ставки от единой налоговой базы.

Особый правовой режим освобождения от акцизного налогообложения установлен относительно операций по реализации подакцизных товаров за пределы Российской Федерации. Освобождение от налогообложения операций, помещенных под таможенный режим экспорта, производится только при соблюдении налогоплательщиком ряда законодательно установленных условий. Во-первых, вывоз товаров за пределы России должен осуществляться непосредственно их производителем или собственником. Во-вторых, освобождение от уплаты акциза возможно только при представлении в налоговый орган поручительства уполномоченного банка. При этом к форме и содержанию поручительства предъявляются особые требования в виде наличия обязательства банка уплатить в полном объеме сумму акциза и соответствующую пеню в случае непредставления налогоплательщиком (клиентом банка) документов, свидетельствующих о факте экспорта подакцизных товаров. В случае неисполнения или ненадлежащего исполнения банком обязательства по договору поручительства, налоговые органы вправе обратиться в суд

в порядке искового производства о принудительном взыскании с поручителя акциза и начисленной пени.

При отсутствии поручительства уполномоченного банка акциз уплачивается налогоплательщиком на общих основаниях, однако после предоставления в налоговые органы документов, подтверждающих экспорт подакцизных товаров, уплаченная сумма акциза и начисленная пеня подлежат возврату налогоплательщику.

Налоговым законодательством установлены особенности налогообложения подакцизных товаров, перемещаемых через таможенную границу Российской Федерации.

При ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации налогообложение зависит от избранного таможенного режима и осуществляется в следующем порядке:

- при выпуске подакцизных товаров для свободного обращения и при помещении подакцизных товаров под таможенные режимы переработки для внутреннего потребления и свободной таможенной зоны акциз уплачивается в полном объеме;
- при помещении подакцизных товаров под таможенный режим реимпорта налогоплательщиком уплачиваются суммы акциза, от уплаты которых он был освобожден либо которые ему были возвращены в связи с экспортом товаров в соответствии с НК РФ, в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ;
- при помещении подакцизных товаров под таможенные режимы транзита, таможенного склада, реэкспорта, беспошлинной торговли, свободного склада, уничтожения и отказа в пользу государства акциз не уплачивается;
- при помещении подакцизных товаров под таможенный режим переработки на таможенной территории акциз не уплачивается при условии, что продукты переработки будут вывезены в определенный срок. При выпуске продуктов переработки для свободного обращения акциз подлежит уплате в полном объеме с учетом особенностей, установленных ТмК РФ;
- при помещении подакцизных товаров под таможенный режим временного ввоза применяется полное или частичное освобождение от уплаты акциза в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

При вывозе подакцизных товаров с таможенной территории Российской Федерации налогообложение производится в следующем порядке:

- при вывозе товаров в таможенном режиме экспорта за пределы таможенной территории РФ акциз не уплачивается с учетом правил освобождения от налогообложения при реализации подакцизных товаров за пределы территории РФ (ст. 184 НК РФ) или уплаченные суммы акциза возвращаются (засчитываются) налоговыми органами в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ; названный порядок налогообложения применяется также при помещении товаров под таможенный режим таможенного склада в целях последующего вывоза этих товаров в соответствии с таможенным режимом экспорта, а также при помещении товаров под таможенный режим свободной экономической зоны;
- при вывозе товаров в таможенном режиме реэкспорта за пределы таможенной территории РФ уплаченные при ввозе на таможенную территорию РФ суммы акциза возвращаются налогоплательщику в порядке, предусмотренном таможенным законодательством РФ.

По общему правилу, установленному налоговым законодательством РФ, при вывозе подакцизных товаров с таможенной территории РФ в соответствии с иными таможенными режимами освобождение от уплаты акциза и (или) возврат уплаченных сумм акциза не производится. Исключения из названного правила могут быть предусмотрены только таможенным законодательством РФ. Также ТмК РФ определяется порядок уплаты акциза при перемещении физическими лицами подакцизных товаров, предназначенных для личных, семейных, домашних и иных не связанных с осуществлением предпринимательской деятельности нужд.

Налоговая база определяется отдельно по каждому виду подакцизного товара. В частности, налоговая база при реализации произведенных налогоплательщиком подакцизных товаров в зависимости от установленных в отношении этих товаров налоговых ставок определяется:

- как объем реализованных (переданных) подакцизных товаров в натуральном выражении — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены твердые (специфиче-

ские) налоговые ставки (в абсолютной сумме на единицу измерения);

- как стоимость реализованных (переданных) подакцизных товаров, исчисленная исходя из цен, определяемых с учетом положений ст. 40 НК РФ, без учета акциза, НДС и налога с продаж — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки;
- как стоимость переданных подакцизных товаров, исчисленная исходя из средних цен реализации, действовавших в предыдущем налоговом периоде, а при их отсутствии исходя из рыночных цен без учета акциза, НДС и налога с продаж — по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки; в аналогичном порядке определяется налоговая база по подакцизным товарам, в отношении которых установлены адвалорные (в процентах) налоговые ставки, при их реализации на безвозмездной основе, при совершении товарообменных (бартерных) операций, а также при передаче подакцизных товаров по соглашению о предоставлении отступного или новации и передаче подакцизных товаров при натуральной оплате труда.

Средства, полученные налогоплательщиком, но не связанные с реализацией подакцизных товаров, не включаются в налоговую базу.

Налоговая база при реализации (передаче) природного газа на внутреннем рынке определяется как стоимость реализованного (переданного) транспортируемого природного газа, исчисленная исходя из применяемых цен, но не ниже установленных при государственном регулировании, с учетом предоставленных в установленном порядке скидок, за вычетом НДС. При оплате услуг по транспортировке газа по распределительным газопроводам стоимость этих услуг, исчисленная исходя из суммы тарифных ставок за услуги по транспортировке газа по распределительным газопроводам и за пользование распределительными газопроводами, не включается в налоговую базу.

Акцизы уплачиваются *по ставкам, единым на всей территории России*. Особенностями правового режима данного налога является отсутствие базовой, а также ежегодное изменение ставок этого налога. Статьей 193 НК РФ установлены ставки по подакцизным товарам на 2008, 2009 и 2010 гг. Ставки устанав-

ливаются отдельно по каждому виду подакцизных товаров и выражаются в процентах или в рублях и копейках за единицу измерения. Так, на период с 1 января 2009 г. по 31 декабря 2009 г. облагаются: спирт этиловый из всех видов сырья — акцизом по ставке 26 руб. 80 коп. за 1 л; алкогольная продукция в зависимости от объемной доли этилового спирта (кроме вин) — от 117 руб. 15 коп. до 185 руб. за 1 л спирта, содержащегося в этой продукции; вина в зависимости от способа изготовления — от 2 руб. 50 коп. до 11 руб. 20 коп. за 1 л спирта, содержащегося в этой продукции; табак — 300 руб. кг.; легковые автомобили в зависимости от мощности двигателя — от 0 до 207 руб. за 1 л. с.; автомобильный бензин в зависимости от содержания октанового числа — от 2657 до 3629 руб. за 1 т и т.д. Акцизные ставки носят довольно подвижный характер и нередко изменяются в зависимости от финансовой политики государства.

Кроме названного порядка уплаты акцизов, законодателем установлен авансовый платеж при реализации налогоплательщиками алкогольной продукции. Законодательством установлена обязательная маркировка региональными специальными марками алкогольной продукции, реализуемой на территории Российской Федерации. При покупке налогоплательщиком региональной специальной марки и происходит уплата авансового платежа акциза.

При реализации подакцизных товаров налогоплательщик обязан предъявить покупателю к оплате сумму налога, которая выделяется в расчетных документах отдельной строкой. Если реализуемый подакцизный товар освобожден от данного налога, то обязанностью продавца является внесение в платежные документы записи «без акциза». При реализации подакцизных товаров через розничную сеть сумма налога включается в цену товара, но отдельно на ярлыках (ценниках) не выделяется.

Налогоплательщику предоставлено право производить в некоторых случаях уменьшение общей суммы уплачиваемого акциза, т.е. осуществлять *налоговые вычеты*. Например налоговые вычеты применяются относительно ввезенных подакцизных товаров на территорию РФ, выпущенных в свободное обращение и используемых в дальнейшем в качестве сырья для производства подакцизных товаров. Уменьшается сумма налога при передаче подакцизных товаров, изготовленных из давальческого сырья. Предусмотрены налоговые вычеты в случае возврата покупателем оплаченных подакцизных товаров или отказа от них.

Следует отметить, что налоговые вычеты применяются только при условии предоставления налогоплательщиком в налоговые органы расчетных документов и счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении подакцизных товаров, либо на основании таможенной документации, подтверждающей ввоз подакцизных товаров на территорию Российской Федерации и уплату соответствующей суммы налога.

По общему правилу уплата акциза производится ежемесячно с обязательным представлением в налоговые органы специальной декларации. Вместе с тем из общего правила существуют значительные исключения, предусмотренные для отдельных видов подакцизных товаров и установленные ст. 204 НК РФ. Особый режим уплаты данного налога предусмотрен при ввозе подакцизных товаров на таможенную территорию Российской Федерации и определяется таможенным законодательством. Согласно положениям ТмК РФ уплата акцизов является обязательным условием подачи таможенной декларации, следовательно акцизы уплачиваются до принятия или одновременно с принятием таможенной декларации. В данном случае акцизы уплачиваются непосредственно таможенному органу.

Относительно исполнения обязанности по уплате акцизов в рамках договора простого товарищества действует принцип солидарной ответственности, являющийся отражением п. 2 ст. 1047 ГК РФ. Согласно названной норме, если договор простого товарищества связан с осуществлением предпринимательской деятельности, контрагенты по такому договору отвечают по общим долгам и обязательствам солидарно. Поэтому при полном и своевременном исполнении обязанности по уплате акциза лицом, ведущим дела простого товарищества, считается исполненной и налоговая обязанность других участников договора о совместной деятельности. Аналогично в случае неисполнения (ненадлежащего исполнения) выбранным плательщиком возложенных на него налоговых обязанностей наступает солидарная ответственность всех участников простого товарищества по уплате акцизов.

12.4. Налог на доходы физических лиц

Налог на доходы физических лиц — прямой налог, обращенный непосредственно к доходам граждан-налогоплательщиков.

Подоходный налог по своей сущности является юридической формой экономической связи человека и государства, поэтому

правовой режим подоходного налогообложения во многом определяется принципом постоянного местопребывания (резидентства).

Налог на доходы физических лиц уплачивают лица, являющиеся налоговыми резидентами Российской Федерации, а также лица, не являющиеся налоговыми резидентами, но получающие доходы от российских источников. Таким образом, правовой статус плательщиков данного налога зависит от того, является или нет лицо налоговым резидентом Российской Федерации.

Налоговыми резидентами считаются граждане России, иностранцы и лица без гражданства, проживающие на территории Российской Федерации не менее 183 дней в году. Не имеющими налогового резидентства признаются лица, проживающие менее 183 дней в году на территории Российской Федерации и не имеющие российского гражданства. В Российской Федерации требуется ежегодное подтверждение налогового резидентства.

Главное различие налоговых резидентов и нерезидентов заключается в объеме выполняемой налоговой обязанности. Налоговые резиденты уплачивают подоходный налог со всех видов доходов, независимо от территории их получения, поэтому несут полную налоговую обязанность перед государством. Налоговые нерезиденты уплачивают налог только в части доходов, полученных от источников Российской Федерации, поэтому они несут усеченную (ограниченную) налоговую обязанность.

Объектом подоходного налогообложения для физических лиц-резидентов признается любой доход, полученный как от источников в Российской Федерации, так и за ее пределами, а для физических лиц — нерезидентов — только доход, полученный от источников на территории России.

По общему правилу в состав *налогооблагаемой базы* включаются все доходы налогоплательщика, полученные им как в денежной, так и в натуральной форме или право на распоряжение которыми у него возникло, а также доходы в виде материальной выгоды.

Особенности определения налоговой базы установлены законодательством относительно доходов, полученных в натуральной форме, в виде материальной выгоды, по договорам страхования и договорам негосударственного пенсионного обеспечения, от долевого участия в организации (дивиденды), а также относительно доходов по операциям с ценными бумагами и операциям с финансовыми инструментами срочных сделок, базисным активом по которым являются ценные бумаги.

Налогообложение доходов глав и персонала представительств иностранных государств, имеющих дипломатический и консульский ранг, а также проживающих вместе с ними членов их семей осуществляется в специальном порядке, оговоренном Налоговым кодексом РФ. Также в отдельном порядке определяется сумма подоходного налога для индивидуальных предпринимателей и лиц, занимающихся частной практикой.

Доходы, подлежащие обложению подоходным налогом, перечислены в ст. 208 НК РФ и подразделяются в зависимости от места их получения на полученные на российской территории или полученные за ее пределами, что имеет существенное значение для возможности применения льгот и определения иных условий правового режима данного налога.

Налоговым законодательством установлено, что *к доходам от источников в Российской Федерации относятся*:

- дивиденды и проценты, полученные от российской организации, а также проценты, полученные от российских индивидуальных предпринимателей и (или) иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от российской организации и (или) от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;
- доходы, полученные от использования в Российской Федерации авторских или иных смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося в Российской Федерации;
- доходы от реализации: недвижимого имущества, находящегося в Российской Федерации; акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставном капитале организаций в Российской Федерации; прав требования к российской организации или иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации; иного имущества, находящегося в Российской Федерации и принадлежащего физическому лицу;
- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия в Российской Федерации;

- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с действующим российским законодательством или полученные от иностранной организации в связи с деятельностью ее постоянного представительства в Российской Федерации;
- доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и автомобильные транспортные средства, в связи с перевозками в Российскую Федерацию и (или) из Российской Федерации или в ее пределах, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки) в Российской Федерации;
- доходы, полученные от использования трубопроводов, линий электропередачи (ЛЭП), линий оптико-волоконной и (или) беспроводной связи, иных средств связи, включая компьютерные сети, на территории Российской Федерации;
- выплаты правоприемникам умерших застрахованных лиц в случаях, предусмотренных законодательством РФ об обязательном пенсионном страховании;
- иные доходы, получаемые налогоплательщиком в результате осуществления деятельности в России.

Налоговое законодательство не включает в состав доходов, полученных от источников в Российской Федерации, доходы физического лица, полученные им в результате проведения внешнеторговых операций (включая товарообменные), совершаемых исключительно от имени и в интересах этого физического лица и связанных исключительно с закупкой (приобретением) товара (выполнением работ, оказанием услуг) в Российской Федерации, а также с ввозом товара на территорию Российской Федерации. Данное положение применяется в отношении операций, связанных с ввозом товара на территорию Российской Федерации в таможенном режиме выпуска в свободное обращение, только в том случае, если соблюдаются следующие условия:

- поставка товара осуществляется физическим лицом не из мест хранения (в том числе таможенных складов), находящихся на территории Российской Федерации;
- к операции не применяются положения п. 3 ст. 40 НК РФ;
- товар не продается через постоянное представительство в Российской Федерации.

Доходами, полученными от источников за пределами Российской Федерации, признаются:

- дивиденды и проценты, полученные от иностранной организации, за исключением процентов, выплачиваемых российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации;
- страховые выплаты при наступлении страхового случая, полученные от иностранной организации, за исключением страховых выплат, выплачиваемых российской организацией или иностранной организацией в связи с деятельностью ее постоянного представительства на территории Российской Федерации;
- доходы от использования за пределами Российской Федерации авторских или иных смежных прав;
- доходы, полученные от сдачи в аренду или иного использования имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;
- доходы от реализации: недвижимого имущества, находящегося за пределами Российской Федерации; за пределами Российской Федерации акций или иных ценных бумаг, а также долей участия в уставных капиталах иностранных организаций; прав требования к иностранной организации; иного имущества, находящегося за пределами Российской Федерации;
- вознаграждение за выполнение трудовых или иных обязанностей, выполненную работу, оказанную услугу, совершение действия за пределами Российской Федерации; при этом вознаграждение директоров и иные аналогичные выплаты, получаемые членами органа управления иностранной организации (совета директоров или иного подобного органа), рассматриваются как доходы от источников, находящихся за пределами Российской Федерации, независимо от места, где фактически исполнялись возложенные на этих лиц управленческие обязанности;
- пенсии, пособия, стипендии и иные аналогичные выплаты, полученные налогоплательщиком в соответствии с законодательством иностранных государств;
- доходы, полученные от использования любых транспортных средств, включая морские, речные, воздушные суда и

автомобильные транспортные средства, а также штрафы и иные санкции за простой (задержку) таких транспортных средств в пунктах погрузки (выгрузки).

Перечень доходов, подлежащих подоходному налогообложению, не является исчерпывающим, поскольку законодатель допускает появление новых источников материальных благ. Например, Федеральным законом от 24 июля 2007 г. № 216-ФЗ Налоговый кодекс РФ дополнен ст. 214.1 и 214.2, в которых установлен особенности определения налоговой базы, исчисления и уплаты налога на доходы по операциям с ценными бумагами и операциями с финансовыми инструментами срочных сделок, а также особенности определения налоговой базы при получении доходов в виде процентов, получаемых по вкладам в банках. На практике не всегда возможно категорично решить вопрос о территориальном отнесении доходов, полученных налогоплательщиком. Подобные споры разрешаются Минфином России.

Налоговым кодексом РФ установлен большой перечень доходов, не облагаемых данным налогом. Например, *освобождаются от налогообложения*: государственные пособия, в том числе по безработице, беременности и родам; государственные пенсии; все виды компенсационных выплат; получаемые алименты; вознаграждения донорам за сданную кровь; суммы грантов или премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства по перечням, утверждаемым Правительством РФ; все суммы, получаемые налогоплательщиками в виде международных иностранных или российских премий за выдающиеся достижения в области науки и техники, образования, культуры, литературы и искусства, средств массовой информации виды государственных стипендий; доходы налогоплательщиков от продажи выращенных в личных подсобных хозяйствах скота, птицы, продуктов животноводства, растениеводства и пчеловодства; вознаграждения, выплачиваемые за передачу в государственную собственность кладов; доходы в денежной и натуральной форме, получаемые от физических лиц в порядке дарения, за исключением случаев дарения недвижимого имущества, транспортных средств, акций, долей, паев (при условии, что даритель и одаряемый являются членами семьи и (или) близкими родственниками в соответствии с Семейным кодексом РФ); призы в денежной и (или) натуральной формах, полученные спортсменами, в том числе

спортсменами-инвалидами, за призовые места на Олимпийских, Параолимпийских, Сурдоолимпийских играх, Всемирных шахматных олимпиадах, чемпионатах и кубках мира и Европы от официальных организаторов или на основании решений органов государственной власти и органов местного самоуправления за счет средств соответствующих бюджетов; выигрыши по облигациям государственных займов Российской Федерации и суммы, получаемые в погашение указанных облигаций.

Кроме объектов, не подлежащих налогообложению, законодательством установлены ***налоговые вычеты*** — денежные суммы в твердо определенном размере, вычитаемые из налоговой базы некоторых категорий налогоплательщиков. Налоговые вычеты могут быть стандартными, социальными, имущественными и профессиональными.

Стандартные налоговые вычеты устанавливаются в твердо выраженной сумме и применяются ежемесячно относительно какой-либо определенной группы налогоплательщиков. Так, на вычет суммы в 3 тыс. руб. из ежемесячного дохода имеют право: лица, получившие или перенесшие лучевую болезнь в результате аварии на Чернобыльской АЭС; лица, непосредственно участвовавшие в подземных испытаниях ядерного оружия, проведении и обеспечении работ по сбору и захоронению радиоактивных веществ; инвалиды Великой Отечественной войны; лица, получившие инвалидность, контузии, ранения или увечья при защите Отечества, а также иные категории граждан.

Ежемесячный налоговый вычет в сумме 500 руб. предоставляется, например Героям Советского Союза и Героям Российской Федерации; лицам, перенесшим блокаду Ленинграда; узникам концлагерей; инвалидам с детства, а также инвалидам I и II групп; гражданам, выполнявшим интернациональный долг в Республике Афганистан и других странах, в которых велись боевые действия.

Ежемесячный налоговый вычет в размере 300 руб. предоставляется налогоплательщикам, на обеспечении которых находится ребенок в возрасте до 18 лет или учащийся дневной формы обучения в возрасте до 24 лет. Однако данный вид налогового вычета действует только при условии, что доход налогоплательщика не превысил 20 тыс. руб.

Социальные налоговые вычеты применяются для уменьшения налоговой базы физических лиц в случаях осуществления ими

определенных общественно значимых действий. К данному виду вычетов, например, относятся суммы: доходов, перечисляемых налогоплательщиком на благотворительные цели; уплаченные налогоплательщиком за свое обучение; потраченные налогоплательщиком на лечение в медицинском учреждении или на приобретение лекарственных средств.

К *имущественным налоговым вычетам* относятся суммы, полученные налогоплательщиком от продажи собственных жилых домов, квартир, дач, садовых домиков или земельных участков, а также суммы, израсходованные налогоплательщиком на новое строительство либо приобретение на территории России жилого дома или квартиры, или направленные на погашение процентов по ипотечным кредитам.

Право на получение социальных и имущественных налоговых вычетов предоставляется налогоплательщику на основании его письменного заявления при подаче им налоговой декларации. Согласно налоговому законодательству имущественные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику только один раз в жизни.

Учитывая федеративное устройство российского государства, законодательным (представительным) органам государственной власти субъектов РФ предоставлено право устанавливать иные размеры социальных и имущественных вычетов с учетом своих региональных особенностей, но уменьшение их размеров, определенных Налоговым кодексом РФ, не допускается.

Профессиональные налоговые вычеты представляют собой расходы, связанные с определенной деятельностью налогоплательщика. Так, на получение профессиональных налоговых вычетов имеют право граждане-предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица; частные нотариусы и другие лица, занимающиеся частной практикой; налогоплательщики, получающие доходы от выполнения работ (оказания услуг) по гражданско-правовым договорам, а также лица, получающие авторские вознаграждения или вознаграждения за создание, издание, исполнение или иное использование произведений науки, литературы и искусства.

По общему правилу *налоговый период* по данному виду налога составляет один календарный год, а ставка на доходы физических лиц является единой, не зависящей от полученного пла-

тельщиком налога и составляет 13%. Однако в отношении некоторых групп доходов установлены повышенные ставки:

1) в размере 30% — в отношении всех доходов, получаемых физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами, за исключением доходов, получаемых в виде дивидендов от долевого участия в деятельности российских организаций, в отношении которых налоговая ставка установлена в размере 15%;

2) в размере 35% в отношении:

- выигрышей в лотерею, на тотализаторе и других основанных на риске игр, стоимости любых выигрышей и призов, получаемых в проводимых рекламных мероприятиях;
- процентных доходов по вкладам в банках в части превышения суммы, рассчитанной исходя из действующей ставки рефинансирования ЦБ РФ, в течение периода, за который начислены проценты, по рублевым вкладам (за исключением срочных пенсионных вкладов, внесенных на срок не менее шести месяцев) и 9% годовых по вкладам в иностранной валюте;
- суммы экономии на процентах при получении налогоплательщиками заемных (кредитных) средств в части превышения размеров, указанных налоговым законодательством, за исключением доходов в виде материальной выгоды, полученной от экономии на процентах за пользование налогоплательщиками целевыми займами (кредитами), полученными от кредитных и иных организаций РФ и фактически израсходованными ими на новое строительство либо приобретение на территории РФ жилого дома, квартиры или доли (долей в них), на основании документов, подтверждающих целевое использование таких средств;

3) в размере 9% в отношении:

- доходов от долевого участия в деятельности организаций, полученных в виде дивидендов;
- доходов в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., а также по доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г.

Физические лица могут уплачивать налог на доходы как самостоятельно, так и через налоговых агентов.

Налоговыми агентами по этому налогу являются российские организации, индивидуальные предприниматели и постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации, которые послужили источниками дохода физического лица. Налоговые агенты обязаны исчислить, удержать у налогоплательщика и уплатить в бюджет сумму налога непосредственно из доходов налогоплательщика при их фактической выплате.

Самостоятельно рассчитывают и уплачивают налог на доходы индивидуальные предприниматели, лица, занимающиеся частной практикой, лица, получающие доходы по гражданско-правовым договорам, налоговые резиденты Российской Федерации, получающие доходы за пределами России, а также все иные физические лица, получающие доходы, с которых налоговыми агентами не был удержан данный налог. Указанные категории налогоплательщиков обязаны предоставить в налоговый орган по месту своего учета налоговую декларацию.

Согласно Налоговому кодексу РФ налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) других данных, связанных с исчислением и уплатой налога. В налоговой декларации налогоплательщик должен указать все полученные им в календарном году доходы, источники их выплаты, налоговые вычеты, суммы налога, удержанные налоговыми агентами, суммы фактически уплаченных в течение налогового периода авансовых платежей.

В Российской Федерации одним из принципов налогообложения доходов физических лиц является признание приоритета норм международных договоров над внутренним законодательством. В этой связи в целях избежания двойного налогообложения фактически уплаченные налоговым резидентом суммы налога с доходов, полученных за пределами Российской Федерации, не засчитываются при уплате налога на доходы физических лиц внутри Российской Федерации. При этом размер засчитываемой суммы не может превышать ставки российского налога. Для реализации данного принципа необходимо наличие действующего международного договора между Российской Федерацией и соответствующим иностранным государством об избежании двойного налогообложения.

12.5. Единый социальный налог

Единый социальный налог является новеллой российского налогового права, впервые введенной в действие главой 24 НК РФ. Он зачисляется в государственные внебюджетные фонды — Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования. Включение единого социального налога в налоговую систему Российской Федерации можно объяснить тем, что в процессе осуществления государственно-правовых и социальных реформ поставлена цель создать действующую систему обязательного социального страхования работников. Подобные страховые системы функционируют практически во всех развитых странах.

Данный налог имеет ряд юридических особенностей, отличающих его от налога в классическом понимании. Во-первых, природа единого социального налога коренится в страховых взносах, взимавшихся в нашей стране до принятия части второй НК РФ. Единый социальный налог вошел в налоговую систему в качестве обобщающей категории, скомпоновав страховые взносы, но сохранив их сущность. Следовательно, единый социальный налог имеет юридические признаки страховых взносов. Во-вторых, данный налог зачисляется не в бюджетную систему, а во внебюджетные фонды. В-третьих, лицо, в пользу которого произведена уплата единого социального налога, считается застрахованным и приобретает право требования (возмещения) денежной компенсации при наступлении страхового случая. Таким образом, у единого социального налога не в полной мере проявляется признак безвозмездности.

Единый социальный налог имеет характерную черту в виде целевого назначения, в то время как все другие федеральные налоги зачисляются в федеральный бюджет для совокупного покрытия его расходной части.

Единый социальный налог имеет две группы плательщиков, классификация которых зависит от объекта обложения.

К первой группе относятся лица, производящие выплаты физическим лицам: организации, индивидуальные предприниматели, физические лица, не признаваемые индивидуальными предпринимателями.

Ко второй группе относятся индивидуальные предприниматели, адвокаты, нотариусы, занимающиеся частной практикой.

Особенностью этой категории налогоплательщиков является уплата единого социального налога только в Пенсионный фонд РФ и в медицинские фонды социального страхования. Налог в Фонд социального страхования РФ они не уплачивают. Если налогоплательщик одновременно относится и к первой, и ко второй группе, он исчисляет и уплачивает налог по каждому основанию.

Из числа плательщиков данного налога исключаются организации и индивидуальные предприниматели, переведенные в соответствии с нормативно-правовыми актами субъектов РФ на уплату налога на вмененный доход для определенных видов деятельности.

Отнесение налогоплательщиков к одной из вышеназванных категорий влияет на определение объекта обложения, налоговой базы и ставок единого социального налога.

1. *Объект налогообложения.* Так, по общему правилу для работодателей объектом налогообложения являются выплаты, вознаграждения и иные доходы, начисляемые в пользу работников, за исключением:

- безвозмездных выплат работодателей — физических лиц в пользу физических лиц, не связанных с ними трудовым либо гражданско-правовым договором, предметом которого является выполнение работ (оказание услуг), а также авторским или лицензионным договором;
- выплат, вознаграждений и иных доходов, начисляемых в пользу работников из прибыли, остающейся в распоряжении организации;
- выплат в виде материальной помощи, в натуральной форме, производимых сельскохозяйственной продукцией или товарами для детей, но в сумме не более 1 тыс. руб. в один календарный месяц.

Для налогоплательщиков, не являющихся работодателями, объектом налогообложения являются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, произведенных для осуществления этой деятельности. Индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную форму налогообложения, уплачивают единый социальный налог с дохода, определяемого исходя из стоимости патента.

Особый порядок определения налогооблагаемой базы установлен относительно натуральной формы оплаты труда, осуществляемой в виде сельскохозяйственных продуктов или товаров

для детей. Объектами единого социального налога они являются только в части суммы, превышающей 1 тыс. руб. в месяц на одного работника.

2. *Налоговая база.* Для налогоплательщиков-работодателей она составляет сумму любых доходов (кроме не подлежащих налогообложению), начисленных ими за календарный год в пользу работников, либо определяется как сумма иных выплат физическим лицам, не связанным с ними трудовым или гражданско-правовым договором. Для налогоплательщиков, не являющихся работодателями, налоговая база определяется как сумма доходов, полученных ими за календарный год как в денежной, так и в натуральной форме от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности на территории России за вычетом расходов, связанных с их извлечением.

3. *Доходы, не подлежащие налогообложению.* Налоговым кодексом РФ предусмотрен исчерпывающий перечень сумм, которые не включаются в состав доходов, подлежащих обложению единым социальным налогом. К таким суммам, в частности, относятся:

- государственные пособия, выплачиваемые в соответствии с законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления, в том числе пособия по временной нетрудоспособности, пособия по уходу за больным ребенком, пособия по безработице, беременности и родам;
- все виды установленных законодательством РФ, законодательными актами субъектов РФ, решениями представительных органов местного самоуправления компенсационных выплат, связанных: с возмещением вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья; бесплатным предоставлением жилых помещений и коммунальных услуг, питания и продуктов, топлива или соответствующего денежного возмещения; оплатой стоимости и (или) выдачей полагающегося натурального довольствия, а также с выплатой денежных средств взамен этого довольствия; оплатой стоимости питания, спортивного снаряжения, оборудования, спортивной и парадной формы, получаемых спортсменами и работниками физкультурно-спортивных организаций для учебно-тренировочного процесса и участия в спортивных соревнованиях; увольнением работни-

ков, включая компенсации за неиспользованный отпуск; возмещением иных расходов, включая расходы на повышение профессионального уровня работников; расходами физического лица в связи с выполнением работ, оказанием услуг по договорам гражданско-правового характера; трудоустройством работников, уволенных в связи с осуществлением мероприятий по сокращению численности или штата, реорганизацией или ликвидацией организации; выполнением физическим лицом трудовых обязанностей (в том числе переезд на работу в другую местность и возмещение командировочных расходов);

- суммы единовременной материальной помощи, оказываемой налогоплательщиком: физическим лицам в связи со стихийным бедствием или другим чрезвычайным обстоятельством в целях возмещения причиненного им материального ущерба или вреда их здоровью, а также физическим лицам, пострадавшим от террористических актов на территории Российской Федерации; членам семьи умершего работника или работнику в связи со смертью члена (членов) его семьи;
- суммы оплаты труда и другие суммы в иностранной валюте, выплачиваемые своим работникам, а также военнослужащим, направленным на работу (службу) за границу, налогоплательщиками — финансируемыми из федерального бюджета государственными учреждениями или организациями — в пределах размеров, установленных законодательством РФ;
- доходы членов крестьянского (фермерского) хозяйства, получаемые в этом хозяйстве от производства и реализации сельскохозяйственной продукции, а также от производства сельскохозяйственной продукции, ее переработки и реализации — в течение пяти лет начиная с года регистрации хозяйства;
- доходы (за исключением оплаты труда наемных работников), получаемые членами зарегистрированных в установленном порядке родовых, семейных общин малочисленных народов Севера от реализации продукции, полученной в результате ведения ими традиционных видов промысла;
- суммы страховых платежей (взносов) по обязательному страхованию работников, осуществляемому налогоплатель-

щиком в порядке, установленном законодательством Российской Федерации; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым на срок не менее одного года, предусматривающим оплату страховщиками медицинских расходов этих застрахованных лиц; суммы платежей (взносов) налогоплательщика по договорам добровольного личного страхования работников, заключаемым исключительно на случай наступления смерти застрахованного лица или утраты застрахованным лицом трудоспособности в связи с исполнением им трудовых обязанностей;

- стоимость проезда работников и членов их семей к месту проведения отпуска и обратно, оплачиваемая налогоплательщиком лицам, работающим и проживающим в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, в соответствии с законодательством РФ;
- суммы, выплачиваемые физическим лицам избирательными комиссиями, а также из средств избирательных фондов кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность Президента РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты Государственной Думы, кандидатов, зарегистрированных кандидатов в депутаты законодательного (представительного) органа государственной власти субъекта РФ, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы исполнительной власти субъекта РФ, кандидатов, зарегистрироваё
- нных кандидатов в выборный орган местного самоуправления, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность главы муниципального образования, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на должность в ином федеральном государственном органе, государственном органе субъекта РФ, предусмотренном Конституцией РФ, конституцией, уставом субъекта РФ, и избираемых непосредственно гражданами, кандидатов, зарегистрированных кандидатов на иную должность в органе местного самоуправления, предусмотренную уставом муниципального образования и замещаемую посредством прямых выборов, избирательных фондов избирательных объединений и избирательных блоков за выполнение этими лицами работ, непосредственно связанных с проведением избирательных кампаний;

- стоимость форменной одежды и обмундирования, выдаваемых работникам, обучающимся, воспитанникам в соответствии с законодательством РФ, а также государственным служащим федеральных органов власти бесплатно или с частичной оплатой и остающихся в личном постоянном пользовании;
- стоимость льгот по проезду, предоставляемых законодательством РФ отдельным категориям работников, обучающихся, воспитанников.

Кроме названных сумм, не подлежащих налогообложению, освобождаются от начисления единого социального налога выплаты материальной помощи работникам организаций, финансируемых за счет средств бюджетов, не превышающие 3 тыс. руб. на одно физическое лицо за налоговый период.

В сумму налога, подлежащую уплате в Фонд социального страхования РФ, помимо названных выплат, не включаются также любые вознаграждения, выплачиваемые физическим лицам по договорам гражданско-правового характера, авторским и лицензионным договорам.

4. *Льготы по единому социальному налогу.* Они подразделяются на общие — применяемые ко всем налогоплательщикам и на индивидуальные — применяемые для определенных категорий налогоплательщиков. По общему правилу от уплаты данного налога освобождаются любые организации с сумм доходов, не превышающих 100 тыс. руб., начисленных в течение календарного года работникам-инвалидам. С суммы дохода, не превышающего 100 тыс. руб., не уплачивают налог также общественные организации инвалидов; организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов общественных организаций инвалидов; учреждения, собственниками имущества которых являются общественные организации инвалидов и которые созданы для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, научных и иных социальных целей, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам и их родителям.

От уплаты единого социального налога освобождаются иностранные граждане и лица без гражданства, осуществляющие на территории России предпринимательскую деятельность, при условии, что они не имеют права на государственное пенсионное, социальное обеспечение, медицинскую помощь за счет средств государственных фондов РФ.

5. *Ставки единого социального налога.* По своей сущности они являются совокупностью тарифов страховых взносов и зависят от категории налогоплательщика, а также от суммы получаемых им доходов. Налоговым законодательством установлена регрессивная шкала налогообложения, которая должна способствовать повышению заинтересованности налогоплательщика в получении больших доходов и увеличении налоговой базы. Взимаемый налог распределяется в соответствующие государственные внебюджетные фонды по различным ставкам в зависимости от целевого назначения фонда.

Включение единого социального налога в налоговую систему Российской Федерации означает, что налоговые органы проводят относительно соответствующих налогоплательщиков мероприятия по сбору данного налога и внесению его в соответствующие фонды, налоговому контролю, применению санкций, осуществлению зачета или возврата излишне уплаченных сумм налога. При этом федеральные внебюджетные фонды, имея в своем распоряжении страховые взносы на праве оперативного управления, не вправе вмешиваться в деятельность налоговых органов.

Существенные полномочия по контролю за своевременностью уплаты единого социального налога возложены на обслуживающие банки. Банк имеет право выдавать клиенту-налогоплательщику денежные средства на оплату труда только после представления последним исполненного платежного поручения на перечисление единого социального налога.

12.6. Налог на прибыль организаций

Налог на прибыль организаций — прямой налог, взимаемый с коллективных субъектов (организаций), относящийся к группе обязательных платежей федерального уровня, но зачисляемый во все виды бюджетов Российской Федерации.

Налогообложение прибыли организаций регламентируется главой 25 НК РФ.

Основным критерием определения плательщиков данного налога служит налоговая юрисдикция государства. Организация может либо представлять российское государство, либо осуществлять свою деятельность на его территории. Таким образом, плательщиками налога на прибыль организаций являются российские организации, а также иностранные организации, осу-

ществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Относительно российских организаций следует отметить, что плательщиками налога на прибыль могут быть только те из них, которые обладают статусом юридического лица. Следовательно, к числу плательщиков налога на прибыль не относятся простые товарищества, а также филиалы, представительства и иные обособленные подразделения российских организаций.

От уплаты налога на прибыль освобождены организации, являющиеся иностранными организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр, в отношении доходов, полученных в связи с организацией и проведением 22 Олимпийских игр и 11 Паралимпийских зимних игр 2014 г. в г. Сочи.

Объектом данного налога является прибыль, полученная налогоплательщиком. В целях налогообложения законодательством Российской Федерации предусмотрен разный подход к определению прибыли, который зависит от налоговой юрисдикции. Так, для российских организаций прибылью признается полученный доход, уменьшенный на величину произведенных расходов, для иностранных организаций, осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства, — доход, полученный этими представительствами, уменьшенный на величину произведенных расходов, для иных иностранных организаций — доход, полученный от российских источников.

Определяя объект налога на прибыль, следует учитывать положения ст. 41 НК РФ, согласно которой доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме. Доходы налогоплательщика, выраженные в иностранной валюте, пересчитываются в рубли по официальному курсу Центрального банка РФ и учитываются в совокупности с иными объектами налогообложения.

В процессе осуществления хозяйственной деятельности организации могут получать доходы, выраженные в натуральной форме. В такой ситуации стоимость доходов определяется исходя из цены сделки.

Доходы, подлежащие обложению налогом на прибыль, подразделяются на: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав (выручка организации), внереализационные доходы.

Таким образом, *налоговой базой* налога на прибыль организаций является денежное выражение прибыли.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен широкий перечень доходов, не учитываемых при определении налоговой базы. В частности, не включаются в налогооблагаемую базу: имущество или имущественные права, полученные в форме залога или задатка в качестве обеспечения обязательств; средства, полученные в виде безвозмездной помощи, в том числе основные средства и нематериальные активы, полученные на основании международных договоров российскими атомными станциями в целях повышения их безопасности; имущество, полученное бюджетными организациями по решению органов исполнительной власти всех уровней; средства, полученные по договорам кредита и займа, а также суммы, полученные в погашение таких заимствований; средства, полученные из бюджета в виде компенсационных выплат за несвоевременный возврат излишне уплаченных или излишне взысканных налогов и др.

При определении налогооблагаемой базы не учитываются также доходы (имущество, перечисления), полученные в рамках целевого финансирования. Так, не подлежат обложению налогом на прибыль государственные бюджетные и внебюджетные средства, выделяемые бюджетным учреждениям по соответствующей смете доходов и расходов; Бюджетные ассигнования, выделяемые бюджетным учреждениям, бюджетные субсидии автономным учреждениям; полученные гранты; инвестиции, выигранные на инвестиционных конкурсах (торгах) и т.д. Не облагаются налогом на прибыль доходы банка развития — государственной корпорации.

Поскольку налогооблагаемая прибыль представляет собой разницу полученных доходов и произведенных расходов, то определение расходов налогоплательщика и их группировка имеют принципиальное значение. По общему правилу к расходам относятся любые затраты, произведенные налогоплательщиком для извлечения дохода, обоснованные и документально подтвержденные. В некоторых случаях расходами считаются убытки, понесенные организацией в процессе осуществления своей деятельности.

Обоснованность произведенных расходов выражается в экономическом оправдании затрат, оценка которых выражена в денежной форме. Документальное подтверждение расходов означает правильное оформление затрат, соответствующее законодательству РФ.

Однако в целях стимулирования развития производства, перечислений на общегосударственные мероприятия, повышения социальной защищенности работников не все расходы учитываются при налогообложении прибыли. Так, в налогооблагаемую базу не включаются расходы в виде: сумм выплаченных налогоплательщиком дивидендов; финансовых санкций, перечисляемых в бюджет или внебюджетные фонды; отчислений в резервные фонды; взносов на негосударственное пенсионное обеспечение; стоимости имущества, переданного в рамках целевого финансирования; премий, выплачиваемых работникам за счет специальных средств или целевых поступлений; материальной помощи работникам; надбавок к пенсиям; сумм отчислений в государственные фонды развития науки и образования и т.д.

Налоговой базой по рассматриваемому налогу является денежное выражение прибыли налогоплательщика. Кроме общего порядка определения налоговой базы, облагаемой налогом на прибыль организаций, законодательством РФ установлены специальные правовые режимы определения разницы доходов и расходов для следующих категорий налогоплательщиков: банков; страховщиков; негосударственных пенсионных фондов; профессиональных участников рынка ценных бумаг. Существуют особенности определения налоговой базы по операциям с ценными бумагами и с финансовыми инструментами срочных сделок, по операциям с государственными и муниципальными ценными бумагами и др.

Ставка налога на прибыль зависит от налоговой юрисдикции и налоговой базы. По общему правилу для российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства, ставка налога составляет 24%.

Налоговые ставки на доходы иностранных организаций, полученные от российских источников, уставлены в размере 10 или 20%. 10% от полученной прибыли иностранные организации отчисляют с доходов, связанных с международными перевозками, в частности, полученных от использования, содержания или сдачи в аренду судов, самолетов, других транспортных средств или контейнеров. Остальные доходы иностранных организаций, не связанные с деятельностью в Российской Федерации через постоянные представительства, облагаются налогом в 20%.

Унифицированные ставки налога на прибыль, не зависящие от налоговой юрисдикции, установлены на доходы, полученные

в качестве дивидендов или от операций с государственными и муниципальными ценными бумагами. Учитывая значимость развития рынка государственных и муниципальных ценных бумаг, а также учитывая пока еще низкую их ликвидность и доходность, законодателем применяются пониженные ставки налога на прибыль, образующуюся от операций с этими видами долговых обязательств. Так, по доходу в виде процентов по государственным и муниципальным ценным бумагам налог взимается в размере 15%, по доходам в виде процентов по муниципальным ценным бумагам, эмитированным на срок не менее трех лет до 1 января 2007 г., а также по доходам в виде процентов по облигациям с ипотечным покрытием, эмитированным до 1 января 2007 г., и доходам учредителей доверительного управления ипотечным покрытием, полученным на основании приобретения ипотечных сертификатов участия, выданных управляющим ипотечным покрытием до 1 января 2007 г., — по ставке 9%; доход от государственных и муниципальных облигаций, выпущенных в целях реструктуризации государственного внутреннего и внешнего долга бывшего СССР, полностью освобождается от налога на прибыль.

По ставке 9% облагаются доходы, полученные в виде дивидендов от российских организаций российскими организациями и физическими лицами — налоговыми резидентами РФ.

Налогообложение прибыли Центрального банка РФ характеризуется особенностями, обусловленными его статусом государственного банка. Полученная им прибыль в результате осуществления функций, возложенных на него Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается по ставке 0%. Прибыль, полученная Центральным банком РФ от всех иных видов деятельности, подлежит налогообложению на общих основаниях, т.е. по ставке в 24%.

Налог на прибыль организаций существенно отличается от большинства федеральных налогов порядком зачисления в бюджеты различного уровня. Сумма налога на прибыль от доходов в виде дивидендов, процентов от операций с государственными или муниципальными долговыми обязательствами и от доходов иностранных организаций, полученных из российских источников, зачисляется в федеральный бюджет. В оставшейся части по юридической сущности налог на прибыль является «расщепленным», поскольку в определенных процентных долях поступает в федеральный бюджет, бюджеты субъектов РФ и бюджеты муниципальных образований.

В соответствии с принципом федерализма, лежащим в основе государственного устройства России, законодательные (представительные) органы государственной власти субъектов РФ вправе снижать ставку налога на прибыль до 10,5%, но в пределах сумм, подлежащих зачислению в региональные бюджеты.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком, как правило, самостоятельно и уплачивается на основе налоговой декларации в течение отчетного периода ежемесячно авансовыми платежами. Относительно налогоплательщиков — иностранных организаций, получающих доход от российских источников, обязанность по определению суммы налога, удержанию и перечислению в соответствующий бюджет возлагается на организацию — налогового агента, выплатившую этот доход. Налоговое законодательство РФ стремится соответствовать принципу устранения двойного налогообложения. Реализация названного положения относительно налогообложения прибыли организаций заключается в том, что суммы налога, выплаченные российской организацией в соответствии с законодательством иностранного государства, засчитываются при уплате этими лицами налога на прибыль организаций в Российской Федерации. Однако Налоговым кодексом РФ установлено ограничение размера суммы налога, подлежащей зачету, поэтому выплаченные за границей Российской Федерации налоги не должны превышать размера налога на прибыль, установленного российским законодательством.

При определении налогооблагаемой базы доходы, полученные российской организацией за пределами России, учитываются в полном объеме. В целях устранения двойного налогообложения из полученных доходов вычитаются расходы, произведенные как в Российской Федерации, так и за ее пределами.

12.7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов установлены главой 25^1 НК РФ и введены в действие с 1 января 2004 г.

Плательщиками сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов

признаются организации и физические лица, в том числе индивидуальные предприниматели. В Российской Федерации пользование объектами животного мира и объектами водных биологических ресурсов осуществляется на основании лицензии. Относительно объектов животного мира лицензия распространяется на территорию всего государства, а относительно объектов водных биологических ресурсов лицензия дает право пользоваться ими во внутренних водах, в территориальном море, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации, а также в Азовском, Каспийском, Баренцевом морях и в районе архипелага Шпицберген.

Объектами обложения сборами признаются объекты животного мира и объекты водных биологических ресурсов, перечисленные п. 1, 4, 5 ст. 333^3 НК РФ соответственно, изымаемые из среды их обитания.

Ставки сбора являются твердо фиксированными и выражены в рублях за одно животное или за одну тонну объекта водных биологических ресурсов.

Сбор не взимается с объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, пользование которыми осуществляется для удовлетворения личных нужд представителями коренных малочисленных народов Севера, Сибири и Дальнего Востока и лицами, не относящимися к коренным малочисленным народам, но постоянно проживающими в местах их традиционного проживания и традиционной хозяйственной деятельности, для которых охота и рыболовство являются основой существования.

Сбор также не взимается, если пользование объектами животного мира или объектами водных биологических ресурсов осуществляется в целях:

- охраны здоровья населения, устранения угрозы для жизни человека, предохранения от заболеваний сельскохозяйственных и домашних животных, регулирования видового состава объектов животного мира и объектов водных биологических ресурсов, предотвращения нанесения ущерба экономике, животному миру, водному миру, а также в целях воспроизводства объектов животного или водного мира, осуществляемого в соответствии с разрешением уполномоченного органа исполнительной власти;
- изучения запасов и промышленной экспертизы, а также в научных целях в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Ставки сбора за пользование объектами водных биологических ресурсов для рыбохозяйственных организаций, являющихся градо- и поселкообразующими, понижаются на 85% общей ставки этого сбора.

Уплата сборов производится:

- плательщиками — физическими лицами, за исключением индивидуальных предпринимателей, — по местонахождению органа, выдавшего лицензию (разрешение);
- плательщиками — организациями и индивидуальными предпринимателями — по месту своего налогового учета.

Суммы сборов за пользование объектами водных биологических ресурсов зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в соответствии с действующим бюджетным законодательством.

12.8. Водный налог

С 1 января 2005 г. в налоговой системе Российской Федерации появился новый обязательный платеж федерального уровня — ***водный налог***. Правовые основы данного налога установлены главой 25^2 НК РФ.

Плательщиками водного налога являются организации и физические лица, осуществляющие водопользование в соответствии с законодательством РФ. Согласно действующему российскому законодательству водопользование, облагаемое налогом, может быть специальным и особым.

Объектами водного налога (п. 1 ст. 333^9 НК РФ) выступают:

- забор воды из водных объектов;
- использование акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотах и кошелях;
- использование водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики;
- использование водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях.

Согласно п. 2 ст. 333^9 НК РФ не облагается данным налогом большой перечень видов пользования водными объектами, что обусловлено социальной значимостью последних. Так, не признаются объектами налогообложения: забор из подземных вод объектов воды, содержащей полезные ископаемые и (или) при-

родные лечебные ресурсы, а также термальных вод; забор воды из водных объектов для обеспечения пожарной безопасности, а также для ликвидаций стихийных бедствий и последствий аварий; забор воды из водных объектов и использование акватории водных объектов для рыбоводства и воспроизводства водных биологических ресурсов; использование акватории водных объектов для плавания на судах, в том числе на маломерных плавательных средствах, а также для разовых посадок (взлетов) воздушных судов; использование акваторий водных объектов для проведения государственного мониторинга водных объектов и других природных ресурсов, а также геодезических, топографических, гидрографических и поисково-съемочных работ; особое пользование водными объектами для обеспечения нужд обороны страны и безопасности государства; использование акватории водных объектов для рыболовства и охоты и др.

Налогооблагаемая база по водному налогу установлена ст. 333^{10} НК РФ и определяется налогоплательщиком самостоятельно отдельно в отношении каждого водного объекта. Если в отношении водного объекта установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется налогоплательщиком применительно к каждой налоговой ставке. Применительно к различным объектам водного налога налоговая база определяется следующим образом:

- при заборе воды — как объем воды, забранной из водного объекта за налоговый период;
- при использовании акватории водных объектов, за исключением лесосплава в плотах и кошелях — как площадь предоставленного водного пространства;
- при использовании водных объектов без забора воды для целей гидроэнергетики — как количество произведенной за налоговый период электроэнергии;
- при использовании водных объектов для целей лесосплава в плотах и кошелях — как произведение объема древесины, сплавляемой в плотах и кошелях за налоговый период, выраженного в тысячах кубических метров, и расстояния сплава, выраженного в километрах, деленного на 100.

Водный налог уплачивается ежеквартально. *Ставки* данного налога устанавливаются применительно к каждому бассейну рек, озер, морей и экономическому району. Детальный перечень налоговых ставок применительно к каждому объекту водного

налога установлен ст. 333[1] НК РФ. Налоговое законодательство предусматривает повышение налоговых ставок за сверхлимитное пользование водой. Так, при заборе воды сверх установленных квартальных или годовых лимитов водопользования налоговые ставки в части такого превышения повышаются в пять раз.

Налог уплачивается по месту нахождения водного объекта в срок не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Формой контроля за правильностью и своевременностью уплаты водного налога является налоговая декларация, представляемая налогоплательщиком в налоговый орган по месту нахождения объекта в срок, установленный для уплаты налога. Кроме того, налогоплательщики — иностранные лица представляют копию налоговой декларации в налоговый орган по месту нахождения органа, выдавшего лицензию на водопользование.

12.9. Государственная пошлина

Под ***государственной пошлиной*** понимается установленный Налоговым кодексом и действующий на всей территории РФ платеж, взимаемый за совершение юридически значимых действий либо выдачу документов уполномоченными на то органами или должностными лицами. Конституционным Судом РФ в Определении от 1 марта 2007 г. № 326-О-П сформулирована правовая позиция, согласно которой государственная пошлина является единственным и достаточным платежом за совершение государственным органом юридически значимых действий. Государственная пошлина входит в группу платежей федерального уровня, однако на основании ежегодно принимаемых законов о федеральном бюджете на очередной финансовый год может зачисляться в бюджеты всех уровней бюджетной системы Российской Федерации.

Правовой режим государственной пошлины установлен главой 25.3 НК РФ.

Государственная пошлина имеет индивидуально возмездный характер: обязанность уплатить ее возникает только в связи с предоставлением определенных услуг юридического характера (совершением действий) со стороны указанных в законодательстве органов (судов, нотариусов, пробирной палаты и др.). Именно

в таком понимании государственная пошлина является обязательным платежом, ибо если лицо не обращается за такими услугами, то и обязанности платить ее не возникает.

Плательщиками государственной пошлины являются организации и физические лица в тех случаях, если они:

1) обращаются за совершением юридически значимых действий, перечисленных в главе 25^3 НК РФ;

2) 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.

По общему правилу, предусмотренному ст. 333^{18} НК РФ, плательщики уплачивают государственную пошлину в следующие сроки:

- при обращении в Конституционный Суд РФ, в суды общей юрисдикции, арбитражные суды или к мировым судьям — до подачи запроса, ходатайства, заявления, искового заявления, жалобы (в том числе апелляционной, кассационной или надзорной);
- ответчики в судах общей юрисдикции, арбитражных судах или по делам, рассматриваемым мировыми судьями — в 10-дневный срок со дня вступления в законную силу решения суда;
- при обращении за совершением нотариальных действий — до совершения нотариальных действий;
- при обращении за выдачей документов (их копий, дубликатов) — до выдачи документов (их копий, дубликатов);
- при обращении за проставлением апостиля — до проставления апостиля;
- при обращении за совершением иных юридически значимых действий — до подачи заявлений и (или) иных документов на совершение таких документов либо до подачи соответствующих документов.

В случае, если за совершением юридически значимого действия обратилось одновременно несколько плательщиков, не имеющих права на льготы, государственная пошлина уплачивается ими в равных долях.

Государственная пошлина может иметь различные правовые режимы, обусловленные видом совершаемых юридически значимых действий, категориями плательщиков либо иными обстоя-

тельствами, установленными Налоговым кодексом РФ. Например, по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции или мировыми судьями, государственная пошлина уплачивается в следующих размерах:

- при подаче искового заявления имущественного характера, подлежащего оценке, — в зависимости от цены иска (до 10 тыс. руб. — 4% цены иска, но не менее 200 руб.; от 10 001 руб. до 50 тыс. руб. — 400 руб. плюс 3% суммы, превышающей 10 тыс. руб., и т.д.);
- при подаче заявления о вынесении судебного приказа — 50% размера государственной пошлины, взимаемой при подаче искового заявления имущественного характера;
- при подаче искового заявления имущественного характера, не подлежащего оценке, а также искового заявления неимущественного характера — для физических лиц — 100 руб., для организаций — 200 руб.;
- при подаче искового заявления о расторжении брака — 200 руб.;
- при подаче заявления об оспаривании (полностью или частично) нормативных правовых актов органов государственной власти, органов местного самоуправления, должностных лиц, государственных или муниципальных служащих, нарушивших права и свободы граждан или организаций, — 100 руб.;
- при подаче заявления по делам особого производства — 100 руб.;
- при подаче заявления о выдаче исполнительных листов на принудительное исполнение решений третейского суда — 1000 руб.;
- при подаче заявления по делам о взыскании алиментов — 100 руб.

Налоговым кодексом РФ предусмотрен широкий перечень льгот по уплате государственной пошлины. Например, согласно ст. 333^{35} НК РФ от уплаты государственной пошлины освобождаются:

1) федеральные органы государственной власти, государственные внебюджетные фонды Российской Федерации, бюджетные учреждения и организации, полностью финансируемые из федерального бюджета, редакции средств массовой информации, за исключением средств массовой информации рекламного

и эротического характера, общероссийские общественные объединения, религиозные объединения, политические партии — за право использования наименований «Россия», «Российская Федерация» и образованных на их основе слов и словосочетаний в наименованиях указанных организаций или объединений;

2) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи — при направлении (подаче) запросов в Конституционный Суд РФ;

3) суды общей юрисдикции, арбитражные суды и мировые судьи, органы государственной власти субъекта РФ — при направлении (подаче) заявлений в конституционные (уставные) суды субъектов РФ;

4) федеральный орган исполнительной власти, орган исполнительной власти субъекта РФ или орган местного самоуправления — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) государственных или муниципальных ценных бумаг;

5) Центральный банк РФ — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется им в целях реализации единой государственной денежно-кредитной политики в соответствии с законодательством Российской Федерации;

6) организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, эмиссия которых осуществляется ими в целях реструктуризации долговых обязательств перед бюджетами всех уровней (в период действия договора о реструктуризации таких обязательств), в случае если такие ценные бумаги переданы и (или) обременены в пользу уполномоченного органа исполнительной власти на основании договора о погашении задолженности по платежам в бюджеты всех уровней;

7) организации — при государственной регистрации выпусков (дополнительных выпусков) эмиссионных ценных бумаг, выпускаемых в обращение при увеличении уставного капитала на величину переоценки основных фондов, производимой по решению Правительства РФ;

8) государственные и муниципальные музеи, архивы, библиотеки и иные государственные и муниципальные хранилища культурных ценностей — за право временного вывоза культурных ценностей, находящихся в их фондах на постоянном хранении;

9) физические лица — авторы культурных ценностей — за право вывоза (временного вывоза) ими культурных ценностей;

10) органы государственной власти, органы местного самоуправления — за проставление апостиля, а также за государственную регистрацию организаций и за государственную регистрацию изменений учредительных документов организаций, за государственную регистрацию ликвидации организаций;

11) физические лица — Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации и полные кавалеры ордена Славы — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном Суде РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния;

12) физические лица — участники и инвалиды Великой Отечественной войны — по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, мировыми судьями, в Конституционном Суде РФ, при обращении в органы и (или) к должностным лицам, совершающим нотариальные действия, и в органы, осуществляющие государственную регистрацию актов гражданского состояния.

Совершение со стороны государственных или муниципальных органов юридически значимых действий не всегда возмездно. Так, государственная пошлина *не уплачивается*:

1) за выдачу приглашения на въезд в Российскую Федерацию иностранного гражданина или лица без гражданства в целях его обучения в государственном или муниципальном образовательном учреждении;

2) за продление срока действия разрешения на временное пребывание в Российской Федерации иностранного гражданина или лица без гражданства, прибывших в Российскую Федерацию в целях осуществления благотворительной деятельности или доставки гуманитарной помощи либо по обстоятельствам, связанным с необходимостью экстренного лечения, тяжелой болезнью или со смертью близкого родственника;

3) за вывоз культурных ценностей, истребованных из чужого незаконного владения и возвращаемых собственнику;

4) за государственную регистрацию прав Российской Федерации, субъекта РФ, муниципального образования на государственное, муниципальное недвижимое имущество, не закрепленное за государственными, муниципальными предприятиями и учрежде-

ниями и составляющее соответственно государственную казну Российской Федерации, казну субъекта РФ, муниципальную казну;

5) за государственную регистрацию права оперативного управления недвижимым имуществом, находящимся в государственной или муниципальной собственности;

6) за государственную регистрацию арестов недвижимого имущества;

7) за государственную регистрацию ипотеки, возникающей на основании закона;

8) за государственную регистрацию права оперативного управления недвижимым имуществом, находящимся в государственной или муниципальной собственности;

9) за выдачу паспорта гражданина РФ детям-сиротам и детям, оставшимся без попечения родителей.

На основании ст. 333^{29} НК РФ не уплачивается государственная пошлина при приеме в гражданство Российской Федерации детей-сирот и детей, оставшихся без попечения родителей.

В определенных случаях налоговое законодательство предоставляет *льготы* при обращении в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям. Так, на основании ст. 333^{36} НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, а также мировыми судьями, освобождаются:

1) истцы — по искам о взыскании заработной платы (денежного содержания) и иным требованиям, вытекающим из трудовых правоотношений, а также по искам о взыскании пособий;

2) истцы — по искам о взыскании алиментов;

3) истцы — по искам о возмещении вреда, причиненного увечьем или иным повреждением здоровья, а также смертью кормильца;

4) истцы — по искам о возмещении имущественного и (или) морального вреда, причиненного преступлением;

5) организации и физические лица — за выдачу им документов в связи с уголовными делами и делами о взыскании алиментов;

6) стороны — при подаче апелляционных, кассационных жалоб по искам о расторжении брака;

7) организации и физические лица — при подаче в суд:

- заявлений об отсрочке (рассрочке) исполнения решений, об изменении способа или порядка исполнения решений, о повороте исполнения решения, восстановлении пропущенных сроков, пересмотре решения, определения или постановления суда по вновь открывшимся обстоятельст-

вам, о пересмотре заочного решения судом, вынесшим это решение;

- жалоб на действия судебного пристава-исполнителя, а также жалоб на постановления по делам об административных правонарушениях, вынесенных уполномоченными на то органами;
- частных жалоб на определения суда, в том числе об обеспечении иска или о замене одного вида обеспечения другим, о прекращении или приостановлении дела, об отказе в сложении или уменьшении размера штрафа, наложенного судом;

8) физические лица — при подаче кассационных жалоб по уголовным делам, в которых оспаривается правильность взыскания имущественного вреда, причиненного преступлением;

9) прокуроры — по заявлениям в защиту прав, свобод и законных интересов граждан, неопределенного круга лиц или интересов Российской Федерации, субъектов РФ и муниципальных образований;

10) истцы — по искам о возмещении имущественного и (или) морального вреда, причиненного в результате уголовного преследования, в том числе по вопросам восстановления прав и свобод;

11) реабилитированные лица и лица, признанные пострадавшими от политических репрессий, — при обращении по вопросам, возникающим в связи с применением законодательства о реабилитации жертв политических репрессий, за исключением споров между этими лицами и их наследниками;

12) вынужденные переселенцы и беженцы — при подаче жалоб на отказ в регистрации ходатайства о признании их вынужденными переселенцами или беженцами;

13) уполномоченный федеральный орган исполнительной власти по контролю (надзору) в области защиты прав потребителей (его территориальные органы), а также иные федеральные органы исполнительной власти, осуществляющие функции по контролю и надзору в области защиты прав потребителей и безопасности товаров (работ, услуг) (их территориальные органы), органы местного самоуправления, общественные объединения потребителей (их ассоциации, союзы) — по искам, предъявляемым в интересах потребителя, группы потребителей, неопределенного круга потребителей;

14) физические лица — при подаче в суд заявлений об усыновлении и (или) удочерении ребенка;

15) истцы — при рассмотрении дел о защите прав и законных интересов ребенка;

16) Уполномоченный по правам человека в РФ — при подаче ходатайства о проверке вступившего в законную силу решения, приговора, определения или постановления суда либо постановления судьи;

17) истцы — по искам неимущественного характера, связанным с защитой прав и законных интересов инвалидов;

18) заявители — по делам о принудительной госпитализации гражданина в психиатрический стационар и (или) принудительном психиатрическом освидетельствовании;

19) государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в суды общей юрисдикции, а также к мировым судьям в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и общественных интересов.

От уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции, а также мировыми судьями, освобождаются:

1) общественные организации инвалидов, выступающие в качестве истцов и ответчиков;

2) истцы — инвалиды I и II группы;

3) ветераны Великой Отечественной войны, ветераны боевых действий, ветераны военной службы, обращающиеся за защитой своих прав, установленных законодательством о ветеранах;

4) истцы — по искам, связанным с нарушением прав потребителей;

5) истцы — пенсионеры, получающие пенсии, назначаемые в порядке, установленном пенсионным законодательством Российской Федерации, — по искам имущественного характера к Пенсионному фонду РФ, негосударственным пенсионным фондам либо к федеральным органам исполнительной власти, осуществляющим пенсионное обеспечение лиц, проходивших военную службу.

Согласно ст. 333^{37} НК РФ от уплаты государственной пошлины по делам, рассматриваемым в арбитражных судах, освобождаются:

1) прокуроры, государственные органы, органы местного самоуправления и иные органы, обращающиеся в арбитражные суды в случаях, предусмотренных законом, в защиту государственных и (или) общественных интересов;

2) истцы по искам, связанным с нарушением прав и законных интересов ребенка.

Налоговым законодательством предусматривается возможность предоставления отсрочки или рассрочки уплаты государственной пошлины. Отсрочка или рассрочка уплаты государственной пошлины предоставляется по ходатайству заинтересованного лица на срок до шести месяцев. На сумму государственной пошлины, в отношении которой предоставлена отсрочка или рассрочка, проценты не начисляются в течение всего срока, на который предоставлена отсрочка или рассрочка.

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 которые взимается государственная пошлина, осуществляют налоговые органы. Органы и должностные лица, взимающие государственную пошлину, обязаны предоставлять в налоговые органы информацию о совершенных юридически значимых действиях. Порядок предоставления такой информации регламентируется Министерством финансов РФ.

12.10. Налог на добычу полезных ископаемых

Налог на добычу полезных ископаемых — новое явление в российском налоговом праве. Он установлен главой 26 НК РФ и введен в действие 1 января 2002 г.[1] Налог на добычу полезных ископаемых заменил ранее действовавшую плату за право пользования недрами и перевел тем самым часть рентных платежей из неналоговых в налоговые доходы государства.

Плательщиками налога на добычу полезных ископаемых признаются организации и индивидуальные предприниматели, являющиеся на основании российского законодательства пользователями недр.

---

[1] См.: *Федеральный* закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации» от 8 августа 2001 г. // СЗ РФ. 2001. № 33 (ч. I). Ст. 3429.

Налоговым законодательством установлено два режима постановки на учет плательщиков данного налога: по месту нахождения участка недр, предоставленного налогоплательщику в пользование; по месту нахождения — для налогоплательщиков, осуществляющих добычу полезных ископаемых на континентальном шельфе Российской Федерации, в ее исключительной экономической зоне, а также за пределами России, если эта добыча осуществляется на юрисдикционных территориях Российской Федерации, а также арендуемых у иностранных государств участках недр.

Объектом налога признаются следующие виды полезных ископаемых:

- добытые из недр на территории Российской Федерации;
- извлеченные из отходов (потерь) добывающего производства, если такое извлечение подлежит обязательному лицензированию;
- добытые из недр за пределами территории Российской Федерации.

Не являются объектами налогообложения следующие виды полезных ископаемых:

- общераспространенные полезные ископаемые, добытые индивидуальными предпринимателями и используемые ими непосредственно для личного потребления;
- коллекционные геологические материалы (минералогические, палеонтологические и др.);
- добытые из недр при образовании, использовании, реконструкции и ремонте особо охраняемых геологических объектов, имеющих научное, культурное, эстетическое, санитарно-оздоровительное или иное общественное значение;
- извлеченные из собственных отходов (потерь) добывающего и связанных с ним перерабатывающих производств, если их добыча ранее подлежала налогообложению в установленном порядке.

Налоговая база представляет собой стоимость добытых полезных ископаемых и определяется налогоплательщиком самостоятельно. Уплачивается налог на добычу полезных ископаемых ежеквартально.

Налоговая ставка исчисляется в процентном выражении к стоимости добытых полезных ископаемых и зависит от ряда факторов: экономико-географических условий, размера участка

недр, качества полезных ископаемых, степени геологической изученности территории, риска ее освоения и т.д. Так, при добыче природной соли или радиоактивных металлов налог взыскивается в размере 5,5%; каменного или бурого угля — 4%; драгоценных металлов (кроме золота) — 6,5%; золота — 6%; цветных металлов, природных алмазов, драгоценных и полудрагоценных камней — 8%; природного газа и нефти — 16,5%.

Определенные виды полезных ископаемых облагаются налогом по ставке 0%, что обусловлено предоставлением льготных условий со стороны государства при освоении сложных горно-геологических территорий, добычей ископаемых пониженного качества, а также внедрением экологически безопасных техники и технологий, повышающих извлечение основных и попутных полезных компонентов. По данной налоговой ставке облагаются, например, полезные ископаемые в части их нормативных потерь; добыча попутного газа; полезные ископаемые при разработке некондиционных или ранее списанных запасов полезных ископаемых; добыча подземных вод из контрольных или резервных скважин при проведении планового контроля за их работоспособностью; добыча минеральных вод, используемых исключительно в лечебных и курортных целях; разработка воды для сельскохозяйственного назначения и т.д.

Законодательством предусмотрена возможность понижения размера ставки налога на коэффициент 0,7 для тех налогоплательщиков, которые за счет собственных средств осуществили поиск и разведку разрабатываемых ими месторождений полезных ископаемых или полностью возместили государству аналогичные расходы.

Налог на добычу полезных ископаемых отнесен ст. 13 части первой Налогового кодекса РФ к числу федеральных, однако на основании ст. 48 БК РФ суммы поступлений от этого налога зачисляются в бюджеты всех уровней, но в разных пропорциях, зависящих от вида добытого полезного ископаемого.

Специальные налоговые режимы

13

13.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) — специальный налоговый режим, направленный на финансовую поддержку сельскохозяйственных товаропроизводителей, а также упрощение налогового администрирования.

Единый сельскохозяйственный налог регулируется главой 26^1 НК РФ и применяется наряду с общим режимом налогообложения.

Налогоплательщиками единого сельскохозяйственного налога являются организации и индивидуальные предприниматели, избравшие для себя специальный налоговый режим в виде системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей.

Налоговый кодекс РФ запрещает переходить на уплату единого сельскохозяйственного налога организациям и индивидуальным предпринимателям, занимающимся производством подакцизных товаров; организациям, имеющим филиалы и (или) представительства (ст. 346^2).

Особенность единого сельскохозяйственного налога заключается в *добровольном порядке его применения* организациями и индивидуальными предпринимателями. Предоставленное налогоплательщику право выбора между специальным налоговым режимом в виде системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и общим режимом налогообложения свидетельствует о стремлении законодателя к установлению в налоговом праве баланса частных и публичных интересов и отражает условно диспозитивный метод финансово-правового регулирования.

Принцип добровольности проявляется в переходе на уплату единого сельскохозяйственного налога, а также в возможности возврата к общему режиму налогообложения. Однако Налоговый кодекс РФ запрещает налогоплательщикам, перешедшим на уплату единого сельскохозяйственного налога, вернуться к общему режиму налогообложения до окончания налогового периода (ст. 346^3).

Для организаций сущность правового режима единого сельскохозяйственного налога заключается в замене уплаты налога на прибыль организаций, налога на добавленную стоимость, налога на имущество организаций и единого социального налога.

Переход на уплату единого сельскохозяйственного налога индивидуальными предпринимателями предусматривает замену уплаты налога на доходы физических лиц, налога на добавленную стоимость, налога на имущество физических лиц и единого социального налога уплатой единого сельскохозяйственного налога. При этом налог на доходы физических лиц и налог на имущество физических лиц не уплачиваются только в отношении доходов, полученных от осуществления предпринимательской деятельности.

Переход организаций и индивидуальных предпринимателей на уплату единого сельскохозяйственного налога не заменяет уплату налога на добавленную стоимость, подлежащего уплате при ввозе товаров на таможенную территорию Российской Федерации, а также страховых взносов на обязательное пенсионное страхование в соответствии с российским законодательством. Иные налоги и сборы уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями, перешедшими на уплату единого сельскохозяйственного налога, в соответствии с общим режимом налогообложения.

Переход организаций и индивидуальных предпринимателей на уплату единого сельскохозяйственного налога не освобождает их от исполнения обязанностей налоговых агентов.

Объектом единого сельскохозяйственного налога признаются доходы организации или индивидуального предпринимателя, уменьшенные на величину расходов.

Налоговая база единого сельскохозяйственного налога представляет собой денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Единый сельскохозяйственный налог исчисляется на основании налоговой декларации, составляемой по итогам деятель-

ности за календарный год, и уплачивается авансовыми платежами один раз в полугодие. Уплата налога и авансового платежа по нему производится по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Единый сельскохозяйственный налог отнесен НК РФ к числу федеральных налогов, однако он выполняет функции регулирующего доходного источника и бюджетов иных уровней, поскольку суммы, взимаемые с сельских товаропроизводителей, зачисляются на счета органов Федерального казначейства, затем распределяются в соответствии с бюджетным законодательством РФ.

13.2. Упрощенная система налогообложения

Упрощенная система налогообложения представляет важную меру либерализации налоговой системы и является одним из направлений финансовой поддержки предпринимательской деятельности. В Российской Федерации упрощенная система налогообложения впервые появилась в 1995 г. и регулировалась Федеральным законом «Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства» от 29 декабря 1995 г. № 222-ФЗ. Как следует из названия Закона, первоначально упрощенная система налогообложения применялась к субъектам малого предпринимательства, имела целью облегчить осуществление предпринимательской деятельности и содействовать дальнейшему развитию малого бизнеса в связи с его особой ролью в реформирующейся российской экономике того периода.

За время применения упрощенная система налогообложения подтвердила свое предназначение — она отражает регулирующую функцию налогов и одновременно выступает эффективным источником доходов бюджетной системы. С июля 2002 г. упрощенная система налогообложения регулируется главой 26^2 НК РФ.

Упрощенная система налогообложения применяется организациями и индивидуальными предпринимателями наряду с общей системой налогообложения, предусмотренной действующим законодательством. *Особенностью* данного режима налогообложения является наличие у налогоплательщика права добровольно выбирать упрощенную систему налогообложения или обычный

налоговый режим, а также добровольно переходить с упрощенной системы налогообложения на общую.

Относительно *налогоплательщиков-организаций* применение упрощенной системы предусматривает их освобождение от уплаты налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога.

Применение упрощенной системы налогообложения *индивидуальными предпринимателями* предусматривает их освобождение от уплаты налога на доходы физических лиц (в отношении доходов, полученных от предпринимательской деятельности), налога на имущество физических лиц (в отношении имущества, используемого для предпринимательской деятельности) и единого социального налога с доходов, полученных от предпринимательской деятельности, а также выплат и иных вознаграждений, начисляемых ими в пользу физических лиц.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, не уплачивают налог на добавленную стоимость, за исключением совершения операций по ввозу товаров на таможенную территорию Российской Федерации. Иные налоги и сборы, в том числе страховые взносы на обязательное пенсионное страхование, уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения.

Субъекты, применяющие упрощенную систему налогообложения, обязаны соблюдать порядок ведения кассовых операций, порядок представления статистической отчетности, исполнять функции налоговых агентов, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, а также вести налоговый учет показателей своей деятельности на основании книги учета доходов и расходов.

Налогоплательщиками данного налога могут быть организации и индивидуальные предприниматели. Организация имеет право перейти на упрощенную систему налогообложения, если по итогам девяти месяцев после подачи заявления о переходе на упрощенную систему доход этой организации не превысил 11 млн руб. (без учета НДС).

Налоговый кодекс РФ содержит закрытый перечень субъектов, не имеющих права применять упрощенную систему налогообложения (п. 3 ст. 346^{12}). К числу таких налогоплательщиков относятся организации, имеющие филиалы и (или) представительства, банки, страховщики, негосударственные пенсионные фонды, инвестиционные фонды, профессиональные участники

рынка ценных бумаг, ломбарды, организации и индивидуальные предприниматели, занимающиеся игорным бизнесом, частнопрактикующие нотариусы и др.

Объектом налогообложения признаются доходы налогоплательщика или его доходы, уменьшенные на величину расходов. Выбор объекта налогообложения осуществляется самим налогоплательщиком, но в период действия упрощенной системы налогообложения объект не может быть изменен.

Объект налогообложения влияет на определение налогооблагаемой базы и величину налоговой ставки. Если объектом налогообложения являются доходы организации или индивидуального предпринимателя, то налоговой базой будет выступать денежное выражение доходов налогоплательщика. Если объектом налогообложения являются доходы, уменьшенные на величину расходов, то налоговой базой будет выступать денежное выражение доходов, уменьшенных на величину расходов.

Налоговое законодательство предоставляет субъекту, применяющему упрощенную систему налогообложения, право уменьшать налоговую базу на сумму убытка, полученного по итогам предыдущих аналогичных налоговых периодов. Однако такой убыток не может уменьшать налоговую базу более чем на 30%.

Налоговые ставки при упрощенной системе налогообложения зависят от выбранного налогоплательщиком объекта налогообложения. Если объектом налогообложения являются доходы, налог уплачивается по ставке 6%. Если объектом являются доходы, уменьшенные на величину расходов, налоговая ставка составляет 15%.

Налоговым периодом при упрощенной системе налогообложения признается календарный год. Отчетными периодами являются квартал, полугодие и девять месяцев календарного года.

Сумма налога по итогам налогового периода исчисляется налогоплательщиком самостоятельно и уплачивается авансовыми платежами за соответствующий отчетный период. Уплата налога и авансовых платежей по нему производится по месту нахождения организации или месту жительства индивидуального предпринимателя.

Организации и индивидуальные предприниматели, применяющие упрощенную систему налогообложения, по итогам налогового и отчетного периодов составляют и представляют в налоговые органы налоговые декларации.

Сумма налога перечисляется налогоплательщиками на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов.

13.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог)

Система налогообложения в виде ***единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог)*** установлена главой 26^3 НК РФ и относится к специальным налоговым режимам. В российской налоговой системе этот способ налогообложения впервые появился в виде единого налога (взноса) на вмененный доход для определенных видов деятельности[1]. Впоследствии законодатель внес изменения в правовой режим налогообложения отдельных видов деятельности, уточнив его сущность, и кодифицировал в Налоговом кодексе РФ соответствующие нормы[2].

Вмененный доход — это потенциально возможный доход налогоплательщика единого налога, рассчитываемый с учетом совокупности условий, непосредственно влияющих на получение указанного дохода, и используемый для расчета величины единого налога по установленной ставке (ст. 346^{27} НК РФ).

По своей сущности единый налог — это совокупность определенных налогов, ранее уплачиваемых отдельными категориями субъектов, от предпринимательской деятельности. Совокупность налогов, заменяемых системой налогообложения в виде единого налога на вмененный доход, зависит от вида налогоплательщика.

---

[1] *Федеральный* закон «О едином налоге на вмененный доход для определенных видов деятельности» от 31 июля 1998 г. № 148-ФЗ // СЗ РФ. 1998. № 31. Ст. 3826.

[2] *Федеральный* закон «О внесении изменений и дополнений в часть вторую Налогового кодекса Российской Федерации и некоторые другие акты законодательства Российской Федерации, а также о признании утратившими силу отдельных актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах» от 24 июля 2002 г. № 104-ФЗ // СЗ РФ. 2002. № 30. Ст. 3021.

Относительно *организаций* уплата единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на имущество организаций и единого социального налога. Относительно *индивидуальных предпринимателей* переход на систему налогообложения в виде единого налога предусматривает их освобождение от обязанности по уплате налога на доходы физических лиц, налога на имущество физических лиц и единого социального налога.

Перечисленные налоги не уплачиваются организациями и индивидуальными предпринимателями только в отношении объектов, связанных с предпринимательской деятельностью. Другие налоги и сборы, причитающиеся к уплате организациями и индивидуальными предпринимателями, исчисляются и уплачиваются в соответствии с общим режимом налогообложения.

В отличие от иных федеральных налогов особенностью правового режима системы налогообложения в виде единого налога на вмененный доход является ее установление федеральным законодательством (НК РФ), а введение в действие нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга. Применяется система налогообложения в виде единого налога одновременно с общей системой налогообложения (общим налоговым режимом) и иными режимами налогообложения.

Система налогообложения в виде единого налога на вмененный налог применяется в отношении следующих видов деятельности:

- оказание бытовых услуг;
- оказание ветеринарных услуг;
- оказание услуг по хранению автотранспортных средств на платных стоянках;
- оказание услуг общественного питания через объекты организации общественного питания, имеющие, а также не имеющие залов обслуживания посетителей;
- распространение и (или) размещение наружной рекламы;
- оказание услуг по ремонту, техническому обслуживанию и мойке автотранспортных средств;
- розничная торговля, осуществляемая через магазины и павильоны с малой площадью или через иные объекты орга-

низации торговли, в том числе и не имеющие стационарной торговой площади;

- оказание автотранспортных услуг по перевозке пассажиров и грузов, осуществляемых организациями и индивидуальными предпринимателями, эксплуатирующими не более 20 автотранспортных средств.

Налогоплательщики, осуществляющие несколько видов предпринимательской деятельности, подлежащих налогообложению единым налогом, обязаны вести раздельный налоговый учет по каждому виду деятельности. При этом учет имущества, обязательств и хозяйственных операций осуществляется налогоплательщиками в общеустановленном порядке.

Налогообложение отдельных видов деятельности в виде специального налогового режима устанавливается по решению Муниципального образования, а в городах федерального значения — законом соответствующего субъекта РФ. При этом Нормативные правовые акты представительных органов муниципальных районов, городских округов, законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга должны определять: виды предпринимательской деятельности, в отношении которых вводится единый налог; значение корректирующего коэффициента, предназначенного для расчета суммы налога.

Налогоплательщиками единого налога являются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность на территории муниципального района, городского округа, городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга, в которых введен единый налог. Для налогоплательщиков единого налога, не состоящих на учете в налоговых органах того субъекта РФ, в котором они осуществляют предпринимательскую деятельность, Налоговый кодекс РФ устанавливает обязанность встать на учет в этих органах в срок не позднее пяти дней с начала осуществления этой деятельности (п. 2 ст. 346^{28}).

Объектом налогообложения для применения единого налога признается вмененный доход налогоплательщика.

Ставка единого налога построена на презумпции получения налогоплательщиком дохода и составляет 15% величины вмененного дохода.

Налоговым периодом по единому налогу является квартал, а уплачивается налог налогоплательщиком не позднее 25-го числа

первого месяца следующего налогового периода. Сумма единого налога, исчисленная за налоговый период, уменьшается налогоплательщиками на сумму страховых взносов на обязательное пенсионное страхование, уплаченных за этот же период времени в соответствии с законодательством Российской Федерации при выплате налогоплательщиками вознаграждений своим работникам, занятым в тех сферах деятельности налогоплательщика, по которым уплачивается единый налог, а также на сумму страховых взносов в виде фиксированных платежей, уплаченных индивидуальными предпринимателями за свое страхование, и на сумму выплаченных работникам пособий по временной нетрудоспособности. При этом сумма единого налога не может быть уменьшена более чем на 50%.

По итогам каждого налогового периода налогоплательщиком составляются налоговые декларации, которые представляются им в налоговые органы не позднее 20-го числа первого месяца следующего налогового периода. Переход на уплату единого налога не освобождает налогоплательщиков от обязанностей (установленных нормативными правовыми актами Российской Федерации) по представлению в финансово-контрольные органы бухгалтерской, налоговой и статистической отчетности.

Единый налог играет важную роль в процессе бюджетного регулирования. Суммы единого налога зачисляются на счета органов Федерального казначейства для их последующего распределения в бюджеты всех уровней и бюджеты государственных внебюджетных фондов в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Налоги и сборы субъектов Российской Федерации

14

14.1. Транспортный налог

Транспортный налог устанавливается и вводится в действие в соответствии с Налоговым кодексом РФ и законами субъектов РФ об этом налоге и обязателен к уплате на территории соответствующего субъекта РФ.

В финансовую компетенцию субъекта РФ входит определение ставки транспортного налога в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, порядка и сроков уплаты, установление формы отчетности по налогу. При установлении налога законами субъектов РФ могут также предусматриваться налоговые льготы и основания для их использования налогоплательщиком.

Плательщиками транспортного налога признаются лица, на которых в соответствии с законодательством РФ зарегистрированы транспортные средства. Не уплачивают данный налог лица, являющиеся организаторами Олимпийских игр и Паралимпийских игр в отношении транспортных средств, принадлежащих им на праве собственности и используемых в связи с организацией и проведением 22 зимних Олимпийских игр и 11 зимних Паралимпийских игр 2014 г. в г. Сочи.

Объектом транспортного налога признаются следующие транспортные средства: автомобили, мотоциклы, мотороллеры, автобусы и другие самоходные машины и механизмы на пневматическом и гусеничном ходу, самолеты, вертолеты, теплоходы, яхты, парусные суда, катера, снегоходы, мотосани, моторные лодки, гидроциклы, несамоходные (буксируемые суда) и другие водные и воздушные транспортные средства.

Налоговым законодательством из объектов обложения транспортным налогом исключены: весельные лодки, а также моторные лодки с двигателем мощностью не свыше 5 л. с.; автомобили легковые, специально оборудованные для использования инвалидами, а также автомобили легковые с мощностью двигателя до 100 л. с. (до 73,55 кВт), полученные (приобретенные) через

органы социальной защиты населения в установленном законом порядке; промысловые морские и речные суда; пассажирские и грузовые морские, речные и воздушные суда, находящиеся в собственности (на праве хозяйственного ведения или оперативного управления) организаций, основным видом деятельности которых является осуществление пассажирских и (или) грузовых перевозок; тракторы, самоходные комбайны всех марок, специальные автомашины (молоковозы, специальные машины для перевозки птицы, машины для перевозки и внесения минеральных удобрений, ветеринарной помощи, технического обслуживания), зарегистрированные на сельскохозяйственных товаропроизводителей и используемые при сельскохозяйственных работах для производства сельскохозяйственной продукции; транспортные средства, принадлежащие на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, где законодательно предусмотрена военная и (или) приравненная к ней служба; транспортные средства, находящиеся в розыске, при условии подтверждения факта их угона (кражи) документом, выдаваемым уполномоченным органом; самолеты и вертолеты санитарной авиации и медицинской службы; суда, зарегистрированные в Российском международном реестре судов.

Налоговая база данного обязательного платежа зависит от вида объекта налогообложения и определяется следующим образом:

- в отношении транспортных средств, имеющих двигатели, — как мощность двигателя транспортного средства в лошадиных силах;
- в отношении водных несамоходных (буксируемых) транспортных средств, для которых определяется валовая вместимость, — как валовая вместимость в регистровых тоннах;
- в отношении водных и воздушных транспортных средств — как единица транспортного средства.

Налоговый период транспортного налога составляет один календарный год. Наряду с налоговым периодом правовой режим транспортного налога включает отчетный период. Согласно п. 2 ст. 360 НК РФ отчетными периодами для налогоплательщиков-организаций признаются первый, второй и третий кварталы. Учитывая, что транспортный налог относится к региональным обязательным платежам, Налоговый кодекс РФ предоставляет право законодательным (представительным) органам власти субъектов РФ не устанавливать отчетные периоды.

Ставки транспортного налога устанавливаются законами субъектов РФ в зависимости от мощности двигателя или валовой вместимости транспортных средств, категории транспортных средств в расчете на одну лошадиную силу мощности двигателя транспортного средства, одну регистровую тонну транспортного средства или единицу транспортного средства. Критерии расчета ставок транспортного налога определены Налоговым кодексом РФ. Однако законами субъектов РФ налоговые ставки могут быть увеличены или уменьшены, но не более чем в 5 раз.

В финансовую компетенцию субъектов РФ входит также право на установление дифференцированных налоговых ставок в отношении каждой категории транспортных средств, а также с учетом срока полезного использования этих транспортных средств.

Уплата транспортного налога и авансовых платежей по налогу производится налогоплательщиками по месту нахождения транспортных средств в порядке и сроки, которые установлены законами субъектов РФ. Порядок исчисления суммы транспортного налога зависит от категории налогоплательщиков. Налогоплательщики-организации исчисляют сумму налога самостоятельно.

В течение налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают авансовые платежи по налогу, если налоговыми законами субъектов РФ не предусмотрено иное. По истечении налогового периода налогоплательщики-организации уплачивают оставшуюся сумму налога.

По истечении налогового периода налогоплательщики-организации представляют в налоговый орган по месту нахождения транспортных средств налоговую декларацию. Если налог уплачивается авансовыми платежами, то такие налогоплательщики представляют в налоговый орган налоговый расчет по авансовым платежам по налогу.

Сумма налога, подлежащая уплате налогоплательщиками — физическими лицами, исчисляется налоговыми органами на основании сведений, получаемых от органов государственной регистрации транспортных средств на территории Российской Федерации.

14.2. Налог на игорный бизнес

Налог на игорный бизнес взимается с предпринимательской деятельности, связанной с извлечением доходов в виде выигрыша, платы за проведение азартных игр или пари.

Плательщиками налога на игорный бизнес признаются организации или индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в сфере игорного бизнеса.

Объектами налога на игорный бизнес являются: игровой стол; игровой автомат; касса тотализатора; касса букмекерской конторы. Названные объекты подлежат постановке на налоговый учет не позднее чем за два рабочих дня до даты установки каждого объекта. Регистрация производится налоговым органом на основании заявления налогоплательщика с обязательной выдачей в течение пяти дней свидетельства о регистрации объекта налогообложения. Также регистрации в налоговых органах подлежит любое изменение количества объектов налогообложения.

Налоговая база налога на игорный бизнес определяется отдельно по каждому объекту как общее количество игровых столов, игровых автоматов, касс тотализаторов, касс букмекерских контор, используемых налогоплательщиком.

Налог уплачивается ежемесячно по ставкам, устанавливаемым субъектами РФ. Налоговый кодекс РФ предоставляет законодательным органам власти субъектов РФ право самостоятельно определять размер ставок налога в следующих пределах:

- за один игровой стол — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.;
- за один игровой автомат — от 1500 до 7500 руб.;
- за одну кассу тотализатора или одну кассу букмекерской конторы — от 25 тыс. до 125 тыс. руб.

В случае, если законом субъекта РФ не установлены ставки, налог на игорный бизнес считается установленным по минимальным ставкам.

Сумма налога исчисляется налогоплательщиком самостоятельно и фиксируется в налоговой декларации, которая представляется в налоговый орган ежемесячно не позднее 20-го числа месяца, следующего за истекшим налоговым периодом.

Особенностью правового режима налога на игорный бизнес является наличие специальных составов налоговых правонарушений и мер ответственности, которые обособлены от главы 16 «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение» Налогового кодекса РФ. Статья 366 НК РФ устанавливает ответственность за непостановку на налоговый учет объектов налога на игорный бизнес. Подобные противоправные деяния наказываются взысканием штрафа в трехкратном размере ставки налога, установленной для соответствующего объекта

налогообложения. Повторное совершение аналогичного деяния влечет взыскание штрафа в шестикратном размере. Поскольку ставки налога на игорный бизнес детализируются региональным законодательством, то сумма налоговой санкции поставлена в зависимость от волеизъявления представительного органа соответствующего субъекта РФ. Такой подход федерального налогового законодательства подчеркивает региональный статус налога на игорный бизнес, так как осуществление предпринимательской деятельности без постановки объектов на налоговый учет причиняет имущественный вред бюджетам субъектов РФ. Таким образом, специфика налога на игорный бизнес заключается в наличии специального состава налогового правонарушения и его закреплении в главе 29 НК РФ.

14.3. Налог на имущество организаций

Налог на имущество организаций установлен главой 30 НК РФ и детализируется законами субъектов РФ. Устанавливая налог, законодательные (представительные) органы власти субъектов РФ имеют право определять налоговую ставку в пределах, установленных Налоговым кодексом РФ, порядок и сроки уплаты налога, форму отчетности об исполнении налоговой обязанности.

Плательщики налога — российские организации, а также иностранные организации, осуществляющие деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства или имеющие в собственности недвижимое имущество на территории Российской Федерации, на континентальном шельфе Российской Федерации и в исключительной экономической зоне Российской Федерации.

Объектом налогообложения для российских организаций признается движимое и недвижимое имущество, учитываемое на балансе в качестве объектов основных средств в соответствии с установленным порядком ведения бухгалтерского учета.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, осуществляющих деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства, является движимое и недвижимое имущество, относящееся к объектам основных средств. Примечательно, что российское налоговое законодательство обязывает иностранные организации вести учет объектов налога на имущество по пра-

вилам бухгалтерского учета, установленным нормативными правовыми актами РФ.

Объектом налогообложения для иностранных организаций, не осуществляющих деятельности в Российской Федерации через постоянные представительства, признается недвижимое имущество, принадлежащее указанным организациям на праве собственности и находящееся на территории Российской Федерации.

Не признаются объектами налога на имущество организаций объекты природопользования (водные и другие природные ресурсы), земельные участки, а также имущество, принадлежащее на праве хозяйственного ведения или оперативного управления федеральным органам исполнительной власти, в которых законодательно предусмотрена военная или приравненная к ней служба, при условии, что это имущество используется для нужд обороны, гражданской обороны, обеспечения безопасности и охраны правопорядка.

Налоговая база определяется как среднегодовая стоимость имущества организации. При определении налоговой базы российских организаций и иностранных организаций, осуществляющих деятельность через постоянные представительства, имущество учитывается по его остаточной стоимости. Недвижимое имущество иностранных организаций, не осуществляющих свою деятельность через постоянные представительства, учитывается по инвентаризационной стоимости этих объектов, которая определяется органами технической инвентаризации. В этой связи налоговое законодательство обязывает уполномоченные органы и специализированные организации, осуществляющие учет и техническую инвентаризацию объектов недвижимого имущества, сообщать в налоговые органы сведения об инвентаризационной стоимости каждого такого объекта в течение 10 дней со дня его оценки или переоценки.

Налоговая база определяется налогоплательщиком самостоятельно и рассчитывается отдельно относительно каждого объекта налогообложения. Имущество организации не всегда может фактически находиться на территории одного субъекта РФ. Для таких случаев п. 2 ст. 376 НК РФ установлено правило, согласно которому при нахождении объекта недвижимого имущества на территориях разных субъектов РФ либо на территории субъекта РФ и в территориальном море, на континентальном шельфе или в исключительной экономической зоне Российской Феде-

рации налоговая база определяется отдельно и принимается при исчислении налога в соответствующем субъекте РФ в части, пропорциональной доле стоимости этого объекта недвижимости на территории каждого субъекта РФ.

Налог на имущество организаций уплачивается ежегодно авансовыми платежами за первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Однако субъект РФ вправе не устанавливать взимание авансовых платежей.

Налог на имущество организаций уплачивается по ставкам, устанавливаемым законами субъектов РФ. Налоговый кодекс РФ определяет только верхнюю границу налоговой ставки — 2,2%. Федеральное налоговое законодательство разрешает субъектам РФ устанавливать дифференцированные налоговые ставки в зависимости от категорий налогоплательщиков или имущества, признаваемого объектом налогообложения.

Особенностью правового режима налога на имущество организаций является наличие большого количества льгот, предусмотренных ст. 381 НК РФ.

Так, освобождаются от налогообложения организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ; религиозные организации; общероссийские общественные организации инвалидов; организации, основным видом деятельности которых является производство фармацевтической продукции.

Не включаются в число объектов налога на имущество памятники истории и культуры федерального значения, космические объекты, ядерные установки, используемые для научных целей, пункты хранения ядерных материалов и радиоактивных веществ, а также хранилища радиоактивных отходов, имущество специализированных протезно-ортопедических предприятий, коллегий адвокатов, адвокатских бюро и юридических консультаций, государственных научных центров и др.

В целях стимулирования экономического развития отдельных регионов от данного вида налога освобождается имущество организации — резидента особой экономической зоны в течение пяти лет с момента постановки имущества на учет.

Местные налоги и сборы

15

15.1. Общая характеристика местных налогов и сборов

Местные налоги представляют собой обязательные платежи, устанавливаемые в соответствии с законодательством Российской Федерации представительными органами местного самоуправления и взимаемые на территории муниципального образования.

Местные налоги и сборы являются составной частью налоговой системы РФ, имеют ярко выраженный фискальный характер и предназначены для финансового обеспечения обязательными платежами бюджетных расходов муниципальных образований. Однако муниципальные налоги и сборы имеют *ряд характерных признаков*, отличающих их от государственных (федеральных и региональных) налогов:

- поступления по этим платежам используются на нужды того муниципального образования, в пределах которого они собраны или поступили от объектов налогообложения, принадлежащих муниципальному образованию;
- муниципальные налоги полностью и непосредственно зачисляются в местные бюджеты по месту поступления. Федеральные налоги и налоги субъектов РФ распределяются между всеми звеньями бюджетной системы и идут на образование доходов Российской Федерации, субъектов РФ и местных бюджетов;
- организация введения и взимания данных платежей возложена на органы местного самоуправления;
- использование поступлений от местных налогов и сборов находится под контролем органов местного самоуправления; зачисляются данные платежи в местные бюджеты в качестве закрепленных доходов;
- органы местного самоуправления имеют более широкую компетенцию по правовому регулированию местных нало-

гов и сборов в сравнении с другими платежами налоговой системы.

Таким образом, органам местного самоуправления предоставляются широкие права, а именно: изменять ставки некоторых платежей в сторону понижения; устанавливать дополнительные льготы для тех или иных групп налогоплательщиков. Местные налоги позволяют более полно учитывать местные потребности и виды расходов местных бюджетов.

15.2. Земельный налог

Земельный налог регулируется главой 31 НК РФ. Он введен в российскую налоговую систему в целях стимулирования рационального использования, охраны и освоения земель, повышения плодородия почв, выравнивания социально-экономических условий хозяйствования на землях разного качества, обеспечения развития инфраструктуры в населенных пунктах, формирования специальных фондов финансирования этих мероприятий.

Правовое регулирование данного налога осуществляется наряду с федеральным законодательством также нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Порядок введения в действие, а также прекращения действия земельного налога определяются Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований. Земельный налог *обязателен к уплате* на территории соответствующего муниципального образования.

В городах федерального значения правовое регулирование земельного налога имеет следующие особенности. В городах Москве и Санкт-Петербурге земельный налог устанавливается Налоговым кодексом РФ и соответствующими региональными законами, вводится в действие и прекращает действовать в соответствии с этим Кодексом и законами указанных субъектов РФ и обязателен к уплате на территории городов Москвы и Санкт-Петербурга соответственно.

При установлении земельного налога представительные органы муниципальных образований, а также законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения определяют *налоговые ставки* в пределах,

установленных Налоговым кодексом РФ, порядок и сроки уплаты земельного налога. Одновременно названными нормативными правовыми актами и региональными законами могут также устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения, включая установление размера не облагаемой налогом суммы для отдельных категорий налогоплательщиков.

Плательщиками земельного налога являются организации и физические лица, обладающие земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения. Не являются плательщиками земельного налога организации и физические лица в отношении земельных участков, находящихся у них на праве безвозмездного срочного пользования или переданных им по договору аренды.

Объектом налогообложения признаются земельные участки, расположенные в пределах муниципального образования (города федерального значения), на территории которого введен налог. Согласно п. 2 ст. 389 НК РФ не являются объектом налогообложения следующие виды земельных участков:

- изъятые из оборота в соответствии с законодательством РФ;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, которые заняты особо ценными объектами культурного наследия народов РФ, объектами, включенными в Список всемирного наследия, историко-культурными заповедниками, объектами археологического наследия;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, предоставленные для обеспечения обороны, безопасности и таможенных нужд;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, в пределах лесного фонда;
- ограниченные в обороте в соответствии с законодательством РФ, занятые находящимися в государственной собственности водными объектами в составе водного фонда, за исключением земельных участков, занятых обособленными водными объектами.

Налоговой базой земельного налога выступает кадастровая стоимость земельного участка, определяемая в соответствии с земельным законодательством РФ.

Налоговая база определяется в отношении каждого земельного участка как его кадастровая стоимость по состоянию на 1 ян-

варя года, являющегося налоговым периодом. Если земельный участок находится на территориях нескольких муниципальных образований (на территориях муниципального образования и городов федерального значения), то налоговая база определяется по каждому муниципальному образованию и городу федерального значения. При этом налоговая база в отношении доли земельного участка, расположенного в границах соответствующего муниципального образования (городов федерального значения), определяется как доля кадастровой стоимости всего земельного участка, пропорциональная указанной доле земельного участка. В отношении долей в праве общей собственности на земельный участок, в отношении которых налогоплательщиками признаются разные лица либо установлены различные налоговые ставки, налоговая база определяется отдельно по каждой доле.

Организации и индивидуальные предприниматели определяют налоговую базу самостоятельно на основании сведений государственного земельного кадастра о каждом земельном участке, принадлежащем им на праве собственности или на праве постоянного (бессрочного) пользования. Относительно налогоплательщиков — физических лиц налоговая база по земельному налогу определяется налоговыми органами на основании сведений, которые представляются в налоговые органы органами, осуществляющими ведение государственного земельного кадастра, органами, осуществляющими регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, и органами муниципальных образований.

Органы, осуществляющие ведение государственного земельного кадастра, и органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, обязаны представлять в налоговые органы информацию о земельных участках, расположенных на их территории, правах и сделках с землей, зарегистрированных в этих органах, а также сведения о владельцах земельных участков. Названные сведения должны быть сообщены в налоговый орган в течение 10 дней со дня соответствующей регистрации.

Относительно органов, осуществляющих ведение государственного земельного кадастра, и органов муниципальной власти Налоговым кодексом РФ установлена обязанность ежегодно до 1 февраля сообщать в налоговые органы по месту своего нахож-

дения сведения о земельных участках, являющихся объектами налогообложения.

В целях соблюдения прав налогоплательщиков кадастровая стоимость земельных участков по состоянию на 1 января календарного года должна быть доведена до сведения общественности. Порядок и форма уведомления налогоплательщиков о стоимости земельных участков выбираются органами местного самоуправления и исполнительными органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга.

На основании п. 5 ст. 391 НК РФ к отдельным категориям налогоплательщиков применяются *стандартные налоговые вычеты* в размере 10 тыс. руб. на одного налогоплательщика на территории одного муниципального образования (города федерального значения). Правом на подобное уменьшение налоговой базы обладают, например, Герои Советского Союза, Герои Российской Федерации, полные кавалеры ордена Славы, инвалиды I и II группы, ветераны и инвалиды Великой Отечественной войны, а также ветераны и инвалиды боевых действий, физические лица, имеющие право на получение социальной поддержки в соответствии с Законом РФ «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС».

Налоговым периодом по земельному налогу является один календарный год. По общему правилу, установленному п. 2 ст. 393 НК РФ, для организаций и индивидуальных предпринимателей установлены следующие отчетные периоды — первый квартал, полугодие и девять месяцев календарного года. Вместе с тем п. 3 ст. 393 предоставляет право представительному органу муниципального образования и законодательному (представительному) органу государственной власти города федерального значения не устанавливать отчетный период по данному налогу.

Земельный налог уплачивается по ставкам, устанавливаемым нормативными правовыми актами представительного органа муниципального образования или региональными законами городов федерального значения. По общему правилу земельный налог исчисляется *по ставке не более 1,5%*. Однако отдельные категории земельных участков могут облагаться налогом *по*

ставке не более 0,3%. Такая ставка установлена ст. 394 НК РФ в отношении следующих земельных участков:

- отнесенных к землям сельскохозяйственного назначения или к землям в составе зон сельскохозяйственного использования в поселениях и используемых для сельскохозяйственного производства;
- занятых жилищным фондом и объектами инженерной инфраструктуры жилищно-коммунального комплекса или предоставленных для жилищного строительства;
- предоставленных для личного подсобного хозяйства, садоводства, огородничества или животноводства.

Особенностью налогообложения земельных участков является большой перечень налоговых льгот, гарантированный ст. 395 НК РФ. Так, *освобождаются от уплаты земельного налога*:

- организации и учреждения уголовно-исполнительной системы Министерства юстиции РФ — в отношении земельных участков, предоставленных для непосредственного выполнения возложенных на эти организации и учреждения функций;
- организации — в отношении земельных участков, занятых государственными автомобильными дорогами общего пользования;
- религиозные организации — в отношении принадлежащих им земельных участков, на которых расположены здания, строения и сооружения религиозного и благотворительного назначения;
- общероссийские общественные организации инвалидов, среди членов которых инвалиды и их законные представители составляют не менее 80%, — в отношении земельных участков, используемых ими для осуществления уставной деятельности;
- организации, уставный капитал которых полностью состоит из вкладов указанных общероссийских общественных организаций инвалидов;
- учреждения, единственными собственниками имущества которых являются указанные общероссийские общественные организации инвалидов, — в отношении земельных участков, используемых ими для достижения образовательных, культурных, лечебно-оздоровительных, физкуль-

турно-спортивных, научных, информационных и иных целей социальной защиты и реабилитации инвалидов, а также для оказания правовой и иной помощи инвалидам, детям-инвалидам и их родителям;

- организации народных художественных промыслов — в отношении земельных участков, находящихся в местах традиционного бытования народных художественных промыслов и используемых для производства и реализации изделий народных художественных промыслов;
- физические лица, относящиеся к коренным малочисленным народам Севера, Сибири и Дальнего Востока Российской Федерации, а также общины таких народов — в отношении земельных участков, используемых для сохранения и развития их традиционного образа жизни, хозяйствования и промыслов;
- организации — резиденты особой экономической зоны сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на земельный участок, предоставленный резиденту особой экономической зоны.

Земельный налог и авансовые платежи по нему уплачиваются налогоплательщиком в порядке и сроки, которые установлены нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления или, в пределах компетенции, законами городов федерального значения. При этом федеральный законодатель гарантирует соблюдение прав налогоплательщиков и запрещает устанавливать срок уплаты земельного налога и авансовых платежей по нему ранее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Сумма земельного налога исчисляется по истечении налогового периода налогоплательщиком самостоятельно. Исключение составляют налогоплательщики — физические лица, за которых сумму обязательного платежа за пользование землей исчисляют налоговые органы.

При установлении земельного налога представительные органы местного самоуправления, а также законодательные (представительные) органы государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга вправе предусмотреть авансовые платежи по налогу, но не более двух за налоговый период.

По истечении налогового периода налогоплательщики — организации и индивидуальные предприниматели представляют налоговую декларацию по земельному налогу. Декларация представляется в налоговый орган по месту нахождения земельного участка не позднее 1 февраля года, следующего за истекшим налоговым периодом.

Налог и авансовые платежи по нему уплачиваются в бюджет по месту нахождения земельных участков.

15.3. Налог на имущество физических лиц

Налог на имущество физических лиц является прямым налогом, обращенным к находящемуся в собственности движимому и недвижимому имуществу, расположенному на территории Российской Федерации. Он введен в действие Законом РФ «О налогах на имущество физических лиц» от 9 декабря 1991 г. № 2003-I (с последующими изменениями).

Плательщиками этого налога являются физические лица, имеющие в собственности имущество, признаваемое объектом налогообложения, в том числе жилые дома, квартиры, дачи, гаражи и иные строения, помещения и сооружения.

Главным критерием при определении плательщиков налога является *наличие права собственности на имущество*. Данным налогом облагаются все здания и помещения, имеющиеся у физических лиц. Налог уплачивается со служебных и вспомогательных помещений: гаражей, подсобных комнат, паркингов, надворных построек и т.д. При этом из состава налогооблагаемого имущества не исключаются временно не используемые помещения или сооружения.

Федеральное законодательство предусматривает особенности определения *субъектов налогообложения*, имущество которых находится в общей собственности или перешло в порядке наследования.

Так, если имущество, являющееся объектом налогообложения, находится в общей долевой собственности нескольких физических лиц или в общей долевой собственности физических лиц и предприятий (организаций), то налогоплательщиком в отноше-

нии этого имущества признается каждое из физических лиц соразмерно принадлежащей ему доле. Относительно имущества, являющегося объектом налогообложения, но находящегося в общей совместной собственности нескольких физических лиц, налогоплательщиками признаются все собственники этого имущества в равных долях. Однако законодательство разрешает собственникам совместного имущества самим определить одного плательщика налога на имущество.

За строение, помещение или сооружение, перешедшее по наследству, налог взимается с наследников имущества с момента открытия наследства.

Налог уплачивается за строения и сооружения независимо от того, эксплуатируется это имущество или нет.

По налогу на имущество физических лиц федеральным законодательством предусмотрен широкий перечень *льгот*.

Так, от уплаты рассматриваемого налога полностью освобождаются:

- Герои Советского Союза и Герои Российской Федерации;
- лица, награжденные орденом Славы трех степеней;
- участники гражданской и Великой Отечественной войн, а также лица, приравненные к ним; инвалиды I и II группы;
- лица, получающие льготы в соответствии с Законом РСФСР «О социальной защите граждан, подвергшихся воздействию радиации вследствие катастрофы на Чернобыльской АЭС» и др.

От уплаты налога на строения, помещения и сооружения *освобождаются* пенсионеры, солдаты, матросы, сержанты, старшины, мичманы на период прохождения действительной военной службы.

Кроме льгот, определенных федеральным законодательством, представительные (законодательные) органы государственной власти субъектов РФ и органы местного самоуправления (кроме органов местного самоуправления городов районного подчинения) имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы по данному налогу. Налоговая компетенция органов местного самоуправления в городах районного подчинения, селах и поселках имеет усеченный объем, поскольку законодательством установлено ограничение на предоставление ими льгот по налогообложению имущества физических лиц.

Представительные органы названных муниципальных образований могут предоставлять налоговые льготы только отдельным плательщикам.

Ставки налога на строения, помещения и сооружения устанавливаются нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в зависимости от суммарной инвентаризационной стоимости имущества.

При определении ставок налога с недвижимого имущества органы местного самоуправления имеют право корректировать сумму налога в зависимости от объективных критериев: стоимости, назначения имущества, месторасположения и т.д. Федеральным законодательством определены только верхние и нижние границы налоговых ставок. Имущество стоимостью до 300 тыс. руб. облагается налогом в размере до 0,1% его инвентаризационной стоимости; стоимостью от 300 тыс. руб. до 500 тыс. руб. — от 0,1 до 0,3%; свыше 500 тыс. руб. — от 0,3 до 2%.

Сумма платежей от налога на имущество физических лиц зачисляется в местный бюджет по месту нахождения (регистрации) объекта налогообложения.

Органы местного самоуправления имеют право уменьшать размеры ставок и устанавливать дополнительные льготы по налогам, установленным законом.

Особенности налогообложения отдельных субъектов

16

16.1. Система налогообложения в особых экономических зонах

В настоящее время правовой статус особых экономических зон установлен Федеральным законом «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» от 22 июля 2005 г. № 116-ФЗ.

Особая экономическая зона представляет собой определяемую Правительством РФ часть территории Российской Федерации, на которой действует особый режим осуществления предпринимательской деятельности (ст. 2 указанного Закона).

В качестве целей создания особых экономических зон провозглашено развитие обрабатывающих отраслей экономики, высокотехнологичных отраслей, производство новых видов продукции и развитие транспортной инфраструктуры.

В ранее действовавшем законодательстве в ст. 41 Закона «Об иностранных инвестициях в РСФСР» от 4 июля 1991 г. № 1545-I содержалась характеристика свободной экономической зоны, в которой определялись цели создания свободных экономических зон — привлечение иностранного капитала, передовой зарубежной техники, технологий и управленческого опыта, развитие экспортного потенциала. Констатировалось, что в свободных экономических зонах устанавливается льготный по сравнению с общим режим хозяйственной деятельности для иностранных инвесторов и предприятий с иностранными инвестициями.

Обращаясь к историческому аспекту функционирования в Российской Федерации зон с особым экономико-правовым статусом[1], следует признать, что их правовое регулирование неод-

[1] До сих пор в законодательстве нерешенным остается вопрос: являются ли особые экономические зоны и свободные экономические зоны одной и той же категорией или все-таки речь идет о двух различных правовых понятиях? Поэтому в качестве объединяющего понятия использован термин «зоны с особым экономико-правовым статусом».

нозначно и противоречиво. Формирование на территории России зон с особым экономико-правовым статусом началось в конце 1980-х гг. и впоследствии стремительно развивалось. В 1990—1991 гг. статус свободной экономической зоны имело уже 11 территорий с численностью населения 18,5 млн человек (13% населения страны). В это время, в частности, были учреждены свободные экономические зоны в Сахалинской области, в Алтайском крае, в Еврейской автономной области, в г. Находке и т.д. Однако отсутствие в государстве соответствующих экономических и правовых условий делало функционирование свободных экономических зон малоэффективным.

Кроме того, зоны с особым экономико-правовым статусом создавались на основании не только федерального законодательства, но и законодательства субъектов РФ, что привело к появлению различных наименований и статусов подобных территорий. Так, в соответствии с федеральным законодательством действовали зоны свободного предпринимательства (г. Ленинград), свободные экономические зоны (Кемеровская, Новгородская области) и др. В соответствии с региональным законодательством были, например, созданы зоны экономического развития на территории Волгоградской области, локальные свободные экономические зоны в муниципальном образовании поселка Янтарный и др.

В силу отсутствия унифицированного законодательства в федеральном и региональном законодательстве использовалась самая различная терминология. Наряду с термином «свободная экономическая зона» употреблялись понятия «зона экономического благоприятствования», «особая экономическая зона», «зона свободного предпринимательства», «офшорная зона» и т.д. Такая терминология носила произвольный характер и не была связана с содержанием правового режима зоны. В этой связи на законодательном уровне необходимо было сформулировать единую дефиницию.

Для упорядочения многочисленных нормативно-правовых актов, принятых по вопросам о зонах с особым экономико-правовым статусом, реального развертывания зональной практики и подведения под нее стабильной концептуально-правовой основы необходимо было скорейшее принятие соответствующего федерального закона, отвечающего интересам развития Российской Федерации в целом, ее субъектов и муниципальных образований.

В соответствии с Федеральным законом «Об особых экономических зонах в Российской Федерации» созданные до дня его вступления в силу особые экономические зоны и свободные экономические зоны прекращали свое функционирование. Исключением являются лишь особые экономические зоны в Калининградской и Магаданской областях[1].

В настоящее время на территории Российской Федерации могут создаваться особые экономические зоны следующих типов:

1) *промышленно-производственные* особые экономические зоны (создаются на участках территории, площадь которых составляет не более 20 км^2);

2) *технико-внедренческие* особые экономические зоны (создаются не более чем на двух участках территории, общая площадь которых составляет не более 2 км^2).

При этом установлено, что особая экономическая зона не может находиться на территориях нескольких муниципальных образований. Ее территория не должна включать в себя полностью территорию какого-либо административно-территориального образования.

Решение о создании особой экономической зоны на территориях субъекта РФ и муниципального образования принимается Правительством РФ и оформляется его постановлением.

На территории особых экономических зон действует *специальный по сравнению с другими территориями страны механизм налогообложения*, что проявляется в двух аспектах. Во-первых, указанная зона является ограниченным участком территории в рамках национальной налоговой системы и, будучи относительно экономически обособленной, имеет особые режимы налоговой юрисдикции и правового регулирования. Во-вторых, на ней как на обособленной территории складывается система территориальных экономико-правовых отношений, включающих общие и специальные налоговые отношения.

Налогообложение резидентов особой экономической зоны осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах. Налоговый кодекс РФ устанавливает особенности в механизме налогообложения в особых

---

[1] См.: *Федеральный* закон «Об особой экономической зоне в Калининградской области» от 22 января 1996 г. № 13-ФЗ // СЗ РФ. 1996. № 4. Ст. 224; *Федеральный* закон «Об особой экономической зоне в Магаданской области» от 31 мая 1999 г. № 104-ФЗ // СЗ РФ. 1999. № 23. Ст. 2807.

экономических зонах. Например, при уплате единого социального налога (взноса) для налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, имеющих статус резидента технико-внедренческой особой экономической зоны и производящих выплаты физическим лицам, работающим на территории данной зоны, применяются специальные ставки налога (ст. 241 НК РФ).

При уплате налога на прибыль организаций налогоплательщики-организации, имеющие статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, вправе в отношении собственных основных средств к норме амортизации применять специальный коэффициент, но не выше 2 (абз. 4 п. 7 ст. 259 НК РФ). Согласно ст. 283 НК РФ юридический механизм налога на прибыль организаций включает право налогоплательщика осуществлять перенос убытка на будущее в течение 10 лет с установлением общего ограничения — совокупная сумма переносимого убытка не может превышать 30% налоговой базы. Однако в отношении налогоплательщиков-организаций, имеющих статус резидента промышленно-производственной особой экономической зоны, данное ограничение не распространяется (абз. 4 п. 2 ст. 283 НК РФ). Организация — резидент особой экономической зоны освобождается от уплаты налога на имущество организаций в отношении имущества, учитываемого на балансе этой организации, в течение пяти лет с момента постановки имущества на учет (п. 17 ст. 381 НК РФ) и от уплаты земельного налога сроком на пять лет с момента возникновения права собственности на земельный участок, предоставленный данному субъекту (п. 9 ст. 395 НК РФ).

В пределах территории особой экономической зоны действует *таможенный режим свободной таможенной зоны*, при котором товары размещаются и используются в пределах ее территории без уплаты таможенных пошлин и НДС.

16.2. Налогообложение адвокатской деятельности

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» от 31 мая 2002 г. № 63-ФЗ (далее — Закон об адвокатуре) ***адвокатской***

деятельностью является квалифицированная юридическая помощь, оказываемая на профессиональной основе лицами, получившими статус адвоката, физическим и юридическим лицам (далее — доверители) в целях защиты их прав, свобод и интересов, а также обеспечения доступа к правосудию.

Формами адвокатских образований являются адвокатский кабинет, коллегия адвокатов, адвокатское бюро и юридическая консультация. Принципиальным для целей налогообложения является то, что адвокатский кабинет не относится к юридическим лицам, а адвокат, его учредивший, отнесен к индивидуальным предпринимателям, в то время как все остальные адвокатские образования признаются юридическими лицами. В соответствии с этим в налоговых правоотношениях выделяются особенности налогообложения адвокатов, учредивших адвокатский кабинет, и особенности налогообложения адвокатских образований.

1. *Особенности налогообложения адвокатов, учредивших адвокатский кабинет.* Адвокатский кабинет учреждается адвокатом, принявшим решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально. Согласно абз. 3 п. 2 ст. 11 НК РФ адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, для целей налогообложения отнесены к индивидуальным предпринимателям.

Существуют особенности по уплате данной категорией субъектов налогового права налога на доходы физических лиц и единого социального налога.

Исчисление и уплата налога на доходы, полученные адвокатами, принявшими решение осуществлять адвокатскую деятельность индивидуально и учредившими адвокатский кабинет, производятся в соответствии с положениями главы 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ. Статьей 227 НК РФ определены особенности исчисления сумм налога лицами, занимающимися частной практикой.

Объектом налогообложения у таких адвокатов является доход, уменьшаемый на профессиональный налоговый вычет, предоставляемый в соответствии со ст. 221 НК РФ. Указанный вычет представляет собой фактически произведенные и документально подтвержденные расходы, непосредственно связанные с извлечением доходов от частной практики. Расходами признаются все обоснованные и документально подтвержденные затраты, осуществленные налогоплательщиком (ст. 252 НК РФ). Расходами признаются любые затраты при условии, что они произведены

для осуществления деятельности, направленной на получение дохода. Адвокаты, учредившие адвокатский кабинет, вправе учитывать в составе своих расходов документально подтвержденные затраты, связанные с содержанием нежилых помещений, специально оборудованных для осуществления адвокатской деятельности и принадлежащих адвокатам на праве собственности или используемых на основании договора аренды.

При уплате единого социального налога адвокат, учредивший адвокатский кабинет, действует единолично и, следовательно, при подаче декларации по единому социальному налогу не должен прилагать справку об уплаченных за него суммах налога. Специальные ставки единого социального налога для адвокатов установлены п. 4 ст. 241 НК РФ.

2. *Особенности налогообложения адвокатских образований (коллегий адвокатов, адвокатских бюро, юридических консультаций).* Согласно п. 2 ст. 22 Закона об адвокатуре коллегия адвокатов является некоммерческой организацией, основанной на членстве двух и более адвокатов. Учредительными документами коллегии адвокатов являются утверждаемый ее учредителями устав и заключаемый ими учредительный договор.

К отношениям, возникающим в связи с учреждением и деятельностью адвокатского бюро, применяются правила, установленные для коллегии адвокатов. Таким образом, адвокатское бюро также является некоммерческой организацией. Учредительными документами адвокатского бюро являются устав, учредительный договор и партнерский договор, по которому адвокаты-партнеры обязуются соединить свои усилия для оказания юридической помощи от имени всех партнеров.

Юридическая консультация учреждается адвокатской палатой по представлению органа исполнительной власти соответствующего субъекта РФ, если на территории одного судебного района общее число адвокатов во всех адвокатских образованиях, расположенных на территории данного судебного района, составляет менее двух на одного федерального судью. Юридическая консультация также является некоммерческой организацией.

Источниками формирования имущества некоммерческой организации в денежной и иных формах являются, в частности, регулярные и единовременные поступления от учредителей, участников, членов (ст. 26 Федерального закона «О некоммерческих организациях»).

Порядок формирования средств адвокатского образования установлен подп. 5 п. 1 ст. 7, а также подп. 2 п. 7 ст. 25 Закона об адвокатуре. Адвокаты за счет получаемого вознаграждения осуществляют профессиональные расходы на содержание соответствующего адвокатского образования.

В соответствии со ст. 25 Закона об адвокатуре адвокатская деятельность осуществляется на основе *соглашения между адвокатом и доверителем*. Соглашение представляет собой гражданско-правовой договор, заключаемый в простой письменной форме между доверителем и адвокатом (адвокатами), на оказание юридической помощи самому доверителю или назначенному им лицу.

Вознаграждение, выплачиваемое адвокату, или компенсация его расходов, связанных с исполнением поручения, подлежат обязательному внесению в кассу соответствующего адвокатского образования либо перечислению на расчетный счет адвокатского образования в порядке и сроки, которые предусмотрены соглашением (п. 6 ст. 25 Закона об адвокатуре).

Соответственно, налогообложение доходов, получаемых адвокатами — членами любых адвокатских образований за оказание юридической помощи, производится в порядке, установленном главой 23 «Налог на доходы физических лиц» Налогового кодекса РФ. Согласно ст. 224, 226 части первой НК РФ налог с доходов адвокатов исчисляется по ставке 13%, удерживается и уплачивается коллегиями адвокатов, адвокатскими бюро и юридическими консультациями, выполняющими обязанности налоговых агентов (ст. 24 НК РФ).

При определении *налоговой базы адвокатов по налогу на доходы физических лиц* необходимо учитывать, что адвокатские образования являются налоговыми агентами в отношении доходов, полученных адвокатами, являющимися членами этих образований, в связи с осуществлением ими адвокатской деятельности на основании заключенных соглашений. Вместе с тем адвокаты заключают гражданско-правовые договоры (соглашения) не с соответствующим адвокатским образованием, признаваемым налоговым агентом, а с доверителями, которые, в свою очередь, не могут признаваться налоговыми агентами в отношении тех же доходов, полученных адвокатами на основании заключенных соглашений, наряду с адвокатскими образованиями. Следовательно,

в создавшейся ситуации ни адвокатские образования — налоговые агенты, ни доверители, заключающие договоры с адвокатами, не обладают правомочностью предоставлять профессиональные налоговые вычеты, предусмотренные подп. 2 ст. 221 НК РФ для налогоплательщиков, получающих доходы от выполнения работ (оказания услуг) по договорам гражданско-правового характера.

Адвокатские образования, являясь налоговыми агентами, обязаны согласно ст. 230 НК РФ не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, представлять в налоговый орган по месту своего учета сведения о полученных адвокатами доходах и удержанных суммах налога на доходы по форме № 2-НДФЛ, утвержденной федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. В связи с этим на адвокатов не возложена обязанность по представлению декларации по налогу на доходы физических лиц в соответствии со ст. 229 НК РФ.

В соответствии с п. 6 ст. 244 НК РФ указанные адвокатские образования также производят *исчисление и уплату единого социального налога с доходов адвокатов* в порядке, предусмотренном ст. 243 НК РФ.

Коллегия адвокатов обязана производить по итогам каждого календарного месяца исчисление ежемесячных авансовых платежей по налогу исходя из величины выплат и иных вознаграждений, начисленных адвокатам с начала налогового периода до окончания соответствующего календарного месяца, и ставки налога. Сумма ежемесячного авансового платежа по налогу, подлежащая уплате за отчетный период, определяется с учетом ранее уплаченных сумм ежемесячных авансовых платежей. Указанные выше адвокатские образования обязаны представлять в налоговый орган по месту своего учета данные о суммах исчисленных и уплаченных авансовых платежей, данные о сумме налогового вычета, о суммах фактически уплаченных страховых взносов за тот же период и отражать это в расчете, представляемом не позднее 20-го числа месяца, следующего за отчетным периодом. Ставки налогообложения единым социальным налогом в отношении адвокатов определены п. 4 ст. 241 НК РФ.

Адвокатские бюро, коллегии адвокатов, юридические консультации освобождаются от уплаты налога на имущество (п. 14 ст. 381 НК РФ) и НДС. При определении *налоговой базы по НДС*

не учитываются целевые поступления (за исключением целевых поступлений в виде подакцизных товаров). К ним относятся целевые поступления на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности, поступившие безвозмездно от других организаций и (или) физических лиц и использованные указанными получателями по назначению. При этом налогоплательщики — получатели указанных целевых поступлений обязаны вести отдельный учет доходов (расходов), полученных (произведенных) в рамках целевых поступлений.

К указанным целевым поступлениям на содержание некоммерческих организаций и ведение ими уставной деятельности в том числе относятся: отчисления адвокатских палат субъектов РФ на общие нужды Федеральной палаты адвокатов в размерах и порядке, которые определяются Всероссийским съездом адвокатов; отчисления адвокатов на общие нужды адвокатской палаты соответствующего субъекта РФ в размерах и порядке, которые определяются ежегодным собранием (конференцией) адвокатов адвокатской палаты этого субъекта РФ, а также на содержание соответствующего адвокатского кабинета, коллегии адвокатов или адвокатского бюро.

16.3. Налогообложение нотариальной деятельности

Согласно Основам законодательства Российской Федерации о нотариате от 11 февраля 1993 г. № 4462-I ***нотариат*** в Российской Федерации призван обеспечивать в соответствии с Конституцией РФ, конституциями республик в составе Российской Федерации защиту прав и законных интересов граждан и юридических лиц путем совершения нотариусами предусмотренных законодательными актами нотариальных действий от имени Российской Федерации[1].

Нотариальные действия в Российской Федерации совершают нотариусы, работающие в государственной нотариальной конторе или занимающиеся частной практикой. В соответствии с п. 2 ст. 11 НК РФ частные нотариусы отнесены *к индивидуальным*

[1] *Ведомости* РФ. 1993. № 10. Ст. 357.

предпринимателям. При этом нотариальная деятельность не является предпринимательской.

Согласно ст. 2 Основ законодательства о нотариате при совершении нотариальных действий нотариусы обладают равными правами и несут одинаковые обязанности независимо от того, работают они в государственной нотариальной конторе или занимаются частной практикой. Таким образом, нотариусы, занимающиеся частной практикой, и нотариусы, работающие в государственной конторе, имеют равные права и обязанности в совершении ими всех предусмотренных законодательством нотариальных действий.

Частные нотариусы являются *плательщиками НДС, налога на доходы физических лиц и единого социального налога.*

За совершение нотариальных действий нотариус, работающий в государственной нотариальной конторе, взимает государственную пошлину по ставкам, установленным законодательством РФ. За выполнение нотариальных действий нотариус, занимающийся частной практикой, взимает плату по тарифам, соответствующим размерам государственной пошлины, предусмотренной за совершение аналогичного действия в государственной нотариальной конторе. В других случаях тариф определяется соглашением между физическими и (или) юридическими лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом. Полученные денежные средства остаются в распоряжении у нотариуса.

При выполнении действий, по которым предусмотрена обязательная нотариальная форма, от НДС освобождается взимаемая частными нотариусами плата по тарифам, соответствующая размеру государственной пошлины.

Если частные нотариусы за совершение нотариальных действий, предусматривающих обязательную нотариальную форму, взимают тариф в размере, превышающем размер государственной пошлины, то с суммы указанного превышения частный нотариус обязан в порядке, установленном главой 21 НК РФ, исчислить и уплатить в бюджет соответствующую сумму НДС.

Если в отношении услуг, оказываемых частными нотариусами, законодательными актами Российской Федерации обязательная нотариальная форма не предусмотрена и взимаемая плата определяется соглашением между лицами, обратившимися к нотариусу, и нотариусом, то указанная плата в полном размере подлежит налогообложению НДС.

Налог на доходы физических лиц частные нотариусы уплачивают самостоятельно в соответствии со ст. 227 НК РФ. Объектом налогообложения частных нотариусов является доход, уменьшенный на профессиональный налоговый вычет, предоставляемый в соответствии со ст. 221 НК РФ. При этом для включения произведенных частным нотариусом расходов в налоговую базу в полном объеме в соответствии со ст. 221 и 227 НК РФ необходимо два основания: документальное подтверждение произведенных расходов и их связь с выполняемой работой.

Единый социальный налог уплачивается частными нотариусами в соответствии с абз. 2 п. 1 ст. 236 НК РФ, предусматривающим объект налогообложения для индивидуальных предпринимателей. Объектом налогообложения признаются доходы от предпринимательской либо иной профессиональной деятельности за вычетом расходов, связанных с их извлечением. При этом состав расходов, принимаемых к вычету в целях налогообложения данной группой налогоплательщиков, определяется в порядке, аналогичном порядку определения состава затрат, установленных для налогоплательщиков налога на прибыль соответствующими статьями главы 25 «Налог на прибыль организаций» НК РФ. Исчисление и уплату единого социального налога с доходов, полученных в связи с осуществлением профессиональной деятельности, частные нотариусы производят в порядке, установленном ст. 244 НК РФ для индивидуальных предпринимателей.

Для нотариусов, занимающихся частной практикой, установлен запрет применять специальный налоговый режим — упрощенную систему налогообложения (подп. 10 п. 3 ст. 346^{12} НК РФ).

16.4. Налогообложение кредитных организаций

В налоговых правоотношениях банки занимают особое положение, поскольку они *одновременно обладают статусом налогоплательщика и агента государства, посредством которых производятся обязательные платежи в бюджетную систему или внебюджетные фонды*. Несмотря на то что формально банки не отнесены ст. 9

НК РФ к участникам отношений, регулируемых налоговым законодательством, фактически они таковыми являются и обладают специальным налогово-правовым статусом.

Налоговый кодекс РФ в ст. 11 определяет банки (банк) как коммерческие банки и другие кредитные организации, имеющие лицензию Центрального банка РФ. В соответствии с Налоговым кодексом РФ к налогообложению банков применяются общие подходы, которые проявляются в применении к банкам норм налогового права, используемых для налогообложения организаций вообще. Существуют особенности, заключающиеся в применении для налогообложения банков особых правил налогообложения, что отличает их от других организаций.

Основной обязанностью банков как налогоплательщиков является предусмотренная ст. 23 НК РФ обязанность уплачивать законно установленные налоги. Согласно ст. 26 Федерального закона от 10 июля 2002 г. «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» налоги и сборы уплачиваются Банком России и его организациями в соответствии с НК РФ.

Банки являются плательщиками федеральных, региональных и местных налогов и сборов. Федеральными налогами, уплачиваемыми банками, являются: налог на прибыль организаций; НДС; единый социальный налог. Региональным налогом, взимаемым с банков, выступает транспортный налог и налог на имущество организаций, а местным — земельный налог. При этом налог на имущество организаций, единый социальный налог, транспортный налог и земельный налог уплачиваются банками по общим правилам, единым для всех организаций.

Банки уплачивают *налог на добавленную стоимость* (глава 21 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ предусматривает освобождение от обложения НДС на территории РФ осуществляемых банками банковских операций, за исключением операций по инкассации[1]. В частности, не подлежат обложению налогом следующие операции: привлечение денежных средств организаций и физических лиц во вклады; размещение привлеченных денежных средств; открытие и ведение банковских счетов; осуществление расчетов

[1] Перечень осуществляемых Банком России банковских операций установлен в главе VIII Федерального закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

по банковским счетам; кассовое обслуживание организаций и физических лиц; купля-продажа иностранной валюты в наличной и безналичной формах; осуществление операций с драгоценными металлами и драгоценными камнями; исполнение банковских гарантий; выдача поручительств за третьих лиц; оказание услуг, связанных с установкой и эксплуатацией системы клиент — банк; оказание услуг, связанных с обслуживанием банковских карт. Осуществляемые Банком России банковские операции также освобождаются от уплаты НДС (за исключением инкассации). Причина освобождения банковских операций от данного налога заключается в том, что уровень платы по этим операциям трудно совместить с осуществленными затратами, а следовательно, с самим понятием добавленной стоимости.

Банки являются плательщиками *налога на прибыль организаций,* установленного в ст. 246—333 главы 25 НК РФ, поскольку налогоплательщиками признаются российские, а также иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в Российской Федерации через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в Российской Федерации.

Объектом обложения налогом является прибыль, полученная банком, которой признаются полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов. В соответствии со ст. 11 Закона «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)» прибыль Банка России определяется как разница между суммой доходов от совершения банковских операций и сделок, а также доходов от участия в капиталах кредитных организаций и расходами, связанными с осуществлением им своих функций.

Налоговый кодекс РФ устанавливает особенности определения доходов и расходов банков, которые заключаются в следующем:

- конкретизация общих доходов и расходов налогоплательщиков с учетом особенностей определения доходов и расходов банков;
- установление дополнительных доходов и расходов банков, понесенных при осуществлении ими банковской деятельности.

Определение доходов банков обладает *следующими особенностями*.

1. Конкретизация общих доходов налогоплательщиков (ст. 249—250) с учетом особенностей определения доходов банков. На-

пример, по операциям купли-продажи иностранной валюты для банков установлен особый порядок определения их доходов (ст. 290).

2. Дополнительные доходы, понесенные при осуществлении банковской деятельности (помимо предусмотренных ст. 249—250). К доходам банков от осуществления банковской деятельности, в частности, относятся доходы: в виде процентов от размещения банком денежных средств, предоставления кредитов и займов; в виде платы за открытие и ведение банковских счетов клиентов и осуществления расчетов по их поручению; от инкассации; от проведения операций с иностранной валютой; по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней; от операций по предоставлению банковских гарантий, авалей и поручительств за третьих лиц; от депозитарного обслуживания клиентов и другие доходы, связанные с банковской деятельностью. При этом в доходы банков не включаются суммы положительной переоценки средств в иностранной валюте, поступившие в оплату уставных капиталов банков, а также страховые выплаты, полученные по договорам страхования на случай смерти или наступления инвалидности заемщика банка, в пределах суммы задолженности заемщика по заемным (кредитным) средствам и начисленным процентам, погашаемой (прощаемой) банком за счет указанных страховых выплат (ст. 290).

Банки уменьшают полученные доходы на сумму произведенных расходов, определение которых отличается *следующими особенностями*.

1. Конкретизация общих расходов налогоплательщиков (ст. 254—269) с учетом особенностей определения расходов банков. Например, проценты по межбанковским кредитам (депозитам) со сроком до семи дней (включительно) при определении налоговой базы учитываются исходя из фактического срока действия договора без учета положений п. 1 ст. 269 НК РФ.

2. Дополнительные расходы, понесенные при осуществлении банковской деятельности (помимо предусмотренных ст. 254—269). В частности, к расходам банков, понесенным при осуществлении банковской деятельности, относятся: проценты по договорам банковского вклада (депозита) и прочим привлеченным денежным средствам физических и юридических лиц, проценты по собственным долговым обязательствам, межбанковским кредитам, приобретенным кредитам рефинансирования, займам и

вкладам (депозитам) в драгоценных металлах, а также иным обязательствам банков перед клиентами; суммы отчислений в резерв на возможные потери по ссудам, подлежащим резервированию; комиссионные сборы за услуги по корреспондентским отношениям; расходы (убытки) от проведения операций с иностранной валютой, осуществляемых в наличной и безналичной формах; убытки по операциям купли-продажи драгоценных металлов и драгоценных камней; расходы по изготовлению и внедрению платежно-расчетных средств и другие расходы, связанные с банковской деятельностью. В расходы банков не включаются суммы отрицательной переоценки средств в иностранной валюте, поступивших в оплату уставных капиталов кредитных организаций.

Налоговой базой налога на прибыль, уплачиваемого банками, признается денежное выражение прибыли банков, подлежащей налогообложению.

Налоговый кодекс РФ в ст. 284 предусматривает дифференцированные ставки налога на прибыль, не имеющие особенностей по отношению к банкам. Исключение составляет Центральный банк РФ, прибыль которого от осуществления деятельности, связанной с выполнением функций, предусмотренных Федеральным законом «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)», облагается налогом на ставке 0%. Прибыль, полученная от осуществления деятельности, не связанной с выполнением Банком России возложенных на него функций, облагается налогом по ставке 24%.

Налоговый кодекс РФ в ст. 331 устанавливает для банков особенности ведения налогового учета доходов и расходов по налогу на прибыль.

Библиографический список

Учебная и научная литература

1. *Александров И.М.* Налоговые системы России и зарубежных стран. М., 2002.
2. *Белых В.С., Винницкий Д.В.* Налоговое право России. М.: НОРМА, 2004.
3. *Борисов А.Н., Махров И.Е.* Комментарий к положениям НК РФ, КоАП РФ и УК РФ об ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. М., 2003.
4. *Борьян Ю.Б.* Налоговые правонарушения и ответственность: выигрываем налоговые споры. М.: Экономика, 2006.
5. *Брызгалин А.В.* Налоги и налоговое право: Учеб. пособие. М., 1998.
6. *Брызгалин А.В.* Комментарий к Налоговому кодексу РФ части первой: Учеб. пособие. М., 1999.
7. *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Единый социальный налог. Обязательное пенсионное страхование: Профессиональный комментарий. — 2-е изд., перераб. и доп. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2002.
8. *Брызгалин А.В., Берник В.Р., Головкин А.Н.* Налог на доходы физических лиц. Единый социальный доход: Сложные вопросы из практики налогового консультирования. Екатеринбург: Налоги и финансовое право, 2005.
9. *Булатов М.А.* Индивидуальный предприниматель: налогообложение, учет и отчетность. — 2-е изд., перераб. и доп. М.: Экзамен, 2004.
10. *Винницкий Д.В.* Налоги и сборы: Понятие. Юридические признаки. Генезис. М., 2002.
11. *Винницкий Д.В.* Российское налоговое право. СПб., 2003.
13. *Винницкий Д.В.* Субъекты налогового права. М.: НОРМА, 2000.
14. *Гаджиев Г.А., Пепеляев С.Г.* Предприниматель — налогоплательщик — государство. Правовые позиции Конституционного Суда Российской Федерации: Учеб. пособие. М., 1998.
15. *Злобин Н.Н.* Налог как правовая категория. М., 2003.

16. *Карпов В.В.* Единый доход на вмененный налог для индивидуальных предпринимателей. — 2-е изд., перераб. и доп. М.: КноРус, 2006.
17. *Клочкова И,В.* Налог на доходы физических лиц: Практич. пособие. М.: Экзамен, 2005.
18. *Корнева Е.А., Ткачев В.Н.* Защита прав хозяйствующих субъектов в спорах с налоговыми органами: Учеб. пособие. М.: Городец, 2006.
19. *Козлов С.А., Дмитриева З.В.* Налоги в России до XIX века: Курс лекций и материалы для семинарских занятий. СПб., 2001.
20. *Комментарий* к Налоговому кодексу Российской Федерации (части первой и второй) / Под ред. Р.Ф. Захаровой и С.В. Земляченко. — 2-е изд., перераб. и доп. М.: Проспект, 2001.
21. *Комментарий* к Налоговому кодексу Российской Федерации / Под ред. Б.Н. Топорнина, Г.А. Гаджиева, Р.Ф. Захаровой. М.: Юристъ, 2005.
22. *Комментарий* к Налоговому кодексу Российской Федерации (к части первой с постатейными материалами официальных органов / Под ред. А.В. Брызгалина и А.Н. Головкина. — 3-е изд., перераб. и доп. М.: Аналитика-Пресс, 2001.
23. *Комментарий* к Налоговому кодексу Российской Федерации (частей первой и второй) / Под общ. ред. Ю.Ф. Кваши. М.: Юрайт, 2006.
24. *Коннов О.Ю.* Институт постоянного представительства в налоговом праве / Под ред. С.Г. Пепеляева. М.: МЗ Пресс, 2002.
25. *Кучеров И.И.* Налоги и криминал (историко-правовой анализ). М., 2000.
26. *Кучеров И.И.* Налоговое право России: Курс лекций. М., 2001.
27. *Кучеров И.И.* Налоговое право: Учебник. Харьков. 2001.
28. *Красноперова О.А.* Налоговые освобождения для физических лиц. М.: ГроссМедиа, 2006.
29. *Налоговая* ответственность. Применение главы 15: сложные вопросы / Под ред. А.В. Брызгалина. М.: Налоги и финансовое право, 2006.
30. *Налоговое* право России. Общая часть: Учебник / Отв. ред. Н.А. Шевелева. М., 2001.
31. *Налоговое* право России: Учебник для вузов / Отв. ред. Ю.А. Крохина. — 4-е изд., перераб. и доп. М.: НОРМА, 2008.
32. *Налоговое* право: Учебник для вузов / Под ред. И.Ш. Килясханова. М.: ЮНИТИ-ДАНА; Закон и право, 2004.
33. *Налоговое* право: Учебник для вузов / Отв. ред. С.Г. Пепеляев, М.: Юристъ, 2005.
34. *Налоговое* право Китая: взимание и ответственность. М.: Волтерс Клувер, 2005.

35. *Саттарова Н.А.* Налоговая ответственность: Учеб. пособие для вузов / Под ред. И.И. Кучерова. М.: Камерон, 2006.
36. *Тютюриков Н.Н.* Налоговые системы зарубежных стран: Европа и США: Учеб. пособие. М., 2002.
37. *Фискальные* сборы: правовые признаки и порядок регулирования / Под ред. С.Г. Пепеляева. М., 2003.
38. *Худяков А.И., Бродский М.М., Бродский Г.М.* Основы налогообложения. СПб., 2002.

Статьи в журналах

1. *Анохин А.Е.* Актуальные проблемы привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений // Юридический мир. 2003. № 1.
2. *Винницкий Д.В.* Международное налоговое право и структура Налогового кодекса РФ // Современное право. 2003 № 1.
3. *Дихтяр А.И., Рогожин Н.А.* Влияние судебных решений Конституционного Суда РФ на совершенствование налогового законодательства // Юрист. 2000. № 10.
4. *Журавлева О.О.* Законодательное определение объекта налога (объекта налогообложения) // Финансовое право. 2001. № 2.
5. *Карасева М.* Налоговый процесс — новое явление в праве // Хозяйство и право. 2003. № 6.
6. *Ларютина И.А.* Двойное налогообложение юридических лиц // Юридический мир. 2002. № 3.
7. *Новоженов А.Ю.* Вопросы переложения косвенных налогов // Юрист. 2003. № 2.
8. *Макаренко Т.Н.* Налоговый процесс и налоговое производство // Финансовое право. 2002. № 3.
9. *Махров И.Е., Борисов А.Н.* Административно-правовой аспект ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах // Право и экономика. 2002. № 1.
10. *Передереев А.В.* Методы налогового контроля: Экспертные и специальные исследования // Государство и право. 2002. № 9.
11. *Разгильдиев М.Б.* Налоговая ответственность в системе юридической ответственности // Известия вузов: Правоведение. 2002. № 5.
12. *Соловьев В.А.* Вопросы баланса публичного и частичного интересов в налоговом праве // Финансовое право. 2002. № 4.
13. *Шугалей А.Н.* Безвозмездное получение имущества: Всегда ли необходима уплата получателем налога на прибыль // Право и экономика. 2003. № 5.
14. *Ядрихинский С.* Актуальные вопросы взыскания пеней в практике налогового права // Хозяйство и право. 2003. № 2.

Авторефераты и диссертации

1. *Алтухова Е.В.* Взаимозависимые лица в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.
2. *Баринов А.С.* Вопросы применения принципов налогового права при исполнении обязанности по уплате налогов сборов в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. СПб., 2007.
3. *Бурцев Д.Г.* Административно-правовые основы совершенствования системы налоговых органов современной России: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
4. *Грищенко В.В.* Концептуальные проблемы развития теории налогового права современного российского государства: Автореф. дис. ... д-ра. юрид. наук. Саратов, 2005.
5. *Гудимов В.И.* Налоговый контроль: процессуально-правовая характеристика: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2005.
6. *Гудым В.Н.* Способы защиты прав налогоплательщиков. Современное состояние и перспективы развития: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.
7. *Злобин Н.Н.* Налог как правовая категория: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.
8. *Иващенко Н.С.* Понятие и виды налогового режима: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.
9. *Калинин С.И.* Проблемы правового регулирования местных налогов в Российской Федерации: Автореф. дис. ... М., 2008.
10. *Карапетян А.Р.* правовой статус частных субъектов налогового права: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2005.
11. *Кирилина В.Е.* Малое предприятие как субъект налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
12. *Кобзарь-Фролова М.Н.* Налогово-правовой статус иностранных юридических лиц: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.
13. *Лебединский Н.А.* Индивидуальный предприниматель как субъект налоговых правоотношений: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
14. *Нечаев К.А.* Кредит по российскому налоговому и бюджетному праву: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Екатеринбург, 2006.
15. *Никитина М.В.* Налоговый учет как институт налогового права: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
16. *Новицкая Т.В.* Специальная правосубъективность банков в налоговых правоотношениях: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2004.
17. *Олейникова С.Г.* Источники налогового права Российской Федерации // Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Саратов, 2005.
18. *Поляк А.А.* Налогообложение кредитных организаций (практические вопросы): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 1998.

19. *Попков В.А.* Единый налог на вмененный доход как источник формирования местных бюджетов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.
20. *Русяев Н.А.* Правовое регулирование налоговой оптимизации в России и Германии: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.
21. *Савсерис С.Е.* Категория «недобросовестность» в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
22. *Смирных С.Е.* Проблемы гарантий, пределов осуществления и защиты субъективных прав налогоплательщиков: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
23. *Стрельников В.В.* Правовой режим в налоговом праве: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. Воронеж, 2003.
24. *Торшин А.В.* Правовой режим информации, составляющей налоговую тайну: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.
25. *Тронская С.С.* Правовой статус налогоплательщика — физического лица в Российской Федерации: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.
26. *Фонова И.В.* Налоговое администрирование крупнейших налогоплательщиков: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.
27. *Цикунов Е.А.* Злоупотребление правом в сфере налогов и сборов: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
28. *Черкашина О.А.* Налоговые льготы как правовой институт: Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2007.
29. *Черская Ю.М.* Местные налоговые платежи в системе собственных доходов муниципальных бюджетов (по материалам Сибирского федерального округа): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2008.
30. *Шакирьянов А.А.* Правовые проблемы избегания двойного налогообложения (на примере России и государств ЕС): Автореф. дис. ... канд. юрид. наук. М., 2006.
31. *Щербакова О.Е.* Налогово-правовой статус кредитных организаций: Дис. ... канд. юрид. наук. М., 2003.

Оглавление

Предисловие 3

Раздел I. Общая часть 5

Глава 1. Понятие и сущность налогов 6
1.1. Налог как правовая категория: понятие, признаки, сущность 6
1.2. Соотношение налогов и иных обязательных платежей 17
1.3. Функции налогов 23
1.4. Виды налогов и основания их классификации 27
1.5. Правовой механизм налога и его элементы 30

Глава 2. Общие положения налогового права России 37
2.1. Налоговое право России: понятие, предмет и методы правового регулирования 37
2.2. Система налогового права 47
2.3. Налоговое право в системе российского права 49

Глава 3. Источники налогового права 57
3.1. Общая характеристика источников налогового права 57
3.2. Конституция Российской Федерации и федеральные нормативные правовые акты в системе источников налогового права 63
3.3. Нормативные правовые акты субъектов Российской Федерации органов местного самоуправления в системе источников налогового права 72

Глава 4. Налоговые правоотношения 75
4.1. Понятие, признаки и структура налоговых правоотношений 75
4.2. Виды налоговых правоотношений 86
4.3. Объекты налоговых правоотношений 90
4.4. Юридические факты в налоговом праве 92
4.5. Специальные налогово-правовые режимы в регулировании налоговых отношений 103

Глава 5. Субъекты налогового права 108
5.1. Понятие и классификация субъектов налогового права 108
5.2. Налоговая юрисдикция и налоговое резидентство 112
5.3. Правовой статус налогоплательщиков и плательщиков сборов 114
5.4. Правовой статус налоговых агентов 121

5.5. Правовой статус налоговых представителей 124
5.6. Банки как субъекты налогового права 127

Глава 6. Правовой статус органов налогового контроля 135
6.1. Налоговые органы Российской Федерации 135
6.2. Органы внутренних дел в системе органов налогового контроля 152

Глава 7. Сущность налоговой обязанности 164
7.1. Понятие, основания возникновения и прекращения налоговой обязанности 164
7.2. Исполнение налоговой обязанности 167
7.3. Способы обеспечения исполнения налоговой обязанности 175
7.4. Зачет и возврат излишне уплаченных налогов, сборов или пени 182
7.5. Изменение срока уплаты налога, сбора или пени 185

Глава 8. Налоговый контроль 192
8.1. Понятие и значение налогового контроля 192
8.2. Формы и виды налогового контроля 195
8.3. Налоговые проверки 197

Глава 9. Характеристика налоговых правонарушений 203
9.1. Понятие и виды нарушений законодательства о налогах и сборах 203
9.2. Понятие, юридические признаки и особенности налоговых правонарушений 208
9.3. Классификация составов налоговых правонарушений 217
9.4. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 16 Налогового кодекса РФ 221
9.5. Налоговые правонарушения, предусмотренные главой 18 Налогового кодекса РФ 267

Глава 10. Налоговая ответственность 293
10.1. Понятие, функции и признаки налоговой ответственности 293
10.2. Принципы налоговой ответственности 303
10.3. Стадии налоговой ответственности 310
10.4. Обстоятельства, исключающие ответственность и освобождающие от ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах 317
10.5. Обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения 325
10.6. Санкции в налоговом праве 328

Глава 11. Защита прав налогоплательщиков 337
11.1. Право на обжалование 337
11.2. Административный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков 344

11.3. Судебный порядок защиты нарушенных прав налогоплательщиков 348

Раздел II. Особенная часть 353

Глава 12. Федеральные налоги и сборы 354
12.1. Общая характеристика федеральных налогов и сборов 354
12.2. Налог на добавленную стоимость 355
12.3. Акцизы 369
12.4. Налог на доходы физических лиц 379
12.5. Единый социальный налог 389
12.6. Налог на прибыль организаций 395
12.7. Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов 400
12.8. Водный налог 402
12.9. Государственная пошлина 404
12.10. Налог на добычу полезных ископаемых 412

Глава 13. Специальные налоговые режимы 415
13.1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог) 415
13.2. Упрощенная система налогообложения 417
13.3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности (единый налог) 420

Глава 14. Налоги и сборы субъектов Российской Федерации 424
14.1. Транспортный налог 424
14.2. Налог на игорный бизнес 426
14.3. Налог на имущество организаций 428

Глава 15. Местные налоги и сборы 431
15.1. Общая характеристика местных налогов и сборов 431
15.2. Земельный налог 432
15.3. Налог на имущество физических лиц 438

Глава 16. Особенности налогообложения отдельных субъектов 441
16.1. Система налогообложения в особых экономических зонах 441
16.2. Налогообложение адвокатской деятельности 444
16.3. Налогообложение нотариальной деятельности 449
16.4. Налогообложение кредитных организаций 451

Библиографический список 456