

А. Н. Козырин

ВВЕДЕНИЕ В РОССИЙСКОЕ НАЛОГОВОЕ ПРАВО

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.

Тематика любая: НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ,
экономика,
техника, право, менеджмент, финансы, биология...

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



**Институт
публично-правовых
исследований**

Москва — 2014

УДК 347.73
ББК 67.402
К59

Рецензенты:

Е. Ю. Грачева — доктор юридических наук, профессор, заведующая кафедрой финансового права Московского государственного юридического университета им. О. Е. Кутафина (МГЮА)

А. С. Емельянов — доктор юридических наук, доцент

Автор: А. Н. Козырин — профессор, доктор юридических наук, заведующий кафедрой финансового права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономика», академический руководитель магистерской программы «Финансовое, налоговое и таможенное право» НИУ ВШЭ

Козырин Александр Николаевич

К59 Введение в российское налоговое право: Учебное пособие / А. Н. Козырин. — М.: Институт публично-правовых исследований, 2014. — 304 с.

ISBN 978-5-905381-12-6

Введение в российское налоговое право — учебное пособие, которое подготовлено в соответствии с программой курса «Налоговое право России», изучаемого в магистратуре (магистерская программа «Финансовое, налоговое и таможенное право» Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики»).

Оно знакомит студентов с основами теории налогового права: понятием, предметом и методом налогового права, его источниками, понятием налога и налоговой обязанности, процедурами установления налога, добровольного и принудительного исполнения налоговой обязанности, налогового контроля, а также с вопросами ответственности за совершение налогового правонарушения, защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

Учебное пособие может также использоваться студентами бакалавриата юридических факультетов, изучающими финансовое и налоговое право.

Оно будет полезно всем, кто интересуется вопросами правового регулирования налоговых отношений и самостоятельно изучает налоговое право.

ISBN 978-5-905381-12-6

© А. Н. Козырин, 2014

© АНО ИППИ, 2014

Содержание

Вместо введения.....	5
Раздел I. Основы налогового права	7
Глава 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы	7
1.1. Понятие и функции налогового права. Предмет курса	9
1.2. Предмет налогового права. Налоговые отношения	14
1.3. Метод налогового права	18
1.4. Источники налогового права. Действие акта законодательства о налогах и сборах во времени	22
1.5. Принципы налогового права	37
Глава 2. Установление налога и налоговая обязанность.	44
2.1. Налог: понятие и правовые признаки	44
2.2. Установление и введение налога	50
2.3. Система налогов и сборов. Специальные налоговые режимы	58
2.4. Налоговая обязанность: понятие и стороны налоговой обязанности.	65
Глава 3. Исполнение налоговой обязанности	75
3.1. Фиксация налоговой обязанности: исчисление налога..	75
3.2. Добровольное исполнение налоговой обязанности.	83
3.3. Принудительное исполнение налоговой обязанности. ..	88
3.4. Изменение параметров налоговой обязанности: перенос сроков уплаты налогов	96
3.5. Обеспечение исполнения налоговой обязанности	102
3.6. Прекращение налоговой обязанности	110
Глава 4. Налоговый контроль	113
4.1. Понятие и принципы налогового контроля, контролирующие органы и подконтрольные лица.	113
4.2. Камеральная проверка и налоговая декларация	122
4.3. Выездная проверка.	127
4.4. Мероприятия налогового контроля.....	136

Содержание

Глава 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность ..	147
5.1. Нарушения законодательства о налогах и сборах и налоговые правонарушения	147
5.2. Налоговое правонарушение: понятие и признаки.....	154
5.3. Составы налоговых правонарушений.....	158
5.4. Налоговая ответственность: понятие и меры ответственности.....	167
5.5. Принципы налоговой ответственности.....	173
Глава 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика...181	
6.1. Защита законных интересов налогоплательщика: презумпция добросовестности налогоплательщика...182	
6.2. Налоговая тайна.	189
6.3. Информирование и консультирование налогоплательщика	194
6.4. Обжалование налогоплательщиком актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц .199	
Раздел II. Практикум	209
Тесты для самопроверки	211
Тема 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы	211
Тема 2. Установление налога и налоговая обязанность.....	217
Тема 3. Исполнение налоговой обязанности.....	224
Тема 4. Налоговый контроль	231
Тема 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность	239
Тема 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика	247
Итоговый комплексный тест (темы 1–6).	256
Ответы к тестовым заданиям	266
Материалы для работы на семинарских и практических занятиях.....	271
Список рекомендованной учебной литературы.....	300

ВМЕСТО ВВЕДЕНИЯ

Учебное пособие «Введение в российское налоговое право» рассчитано на широкую целевую аудиторию. Во-первых, оно предназначено студентам, которые изучают налоговое право в бакалавриате. С помощью этого учебного пособия будущие бакалавры права смогут получить основные сведения об одной из наиболее динамично развивающихся отраслей российского законодательства.

Учебное пособие будет полезно и студентам, обучающимся в магистратуре и изучающим налоговое право. Оно позволит им в удобной форме повторить базовые сведения налогового права, прежде чем перейти к изучению «продвинутого» курса.

Существенную помощь эта книга окажет студентам, которые пришли в юридическую магистратуру со сменой образовательной траектории и закончили бакалавриат по экономике, государственному управлению и т. д. В этом случае учебное пособие можно использовать для изучения адаптационных курсов для студентов магистратуры — неюристов.

Наконец, учебное пособие может быть использовано и для изучения налогового права в формате онлайн-образования. Автор учебного пособия подготовил одноименный учебный курс для образовательного проекта Coursera. Его слушатели также могут воспользоваться данным учебным пособием для успешного освоения курса «Введение в российское налоговое право».

Учебное пособие состоит из двух разделов. Первый раздел включает лекционный материал по основным темам налогового права. Второй раздел — это практикум, состоящий из

Вместо введения

тестов для самоконтроля (студенты смогут самостоятельно проконтролировать степень усвоения учебного материала, поработав с тестами и сверив результаты своей работы с ключами (ответами) по всем тестам, которые также включены в учебное пособие) и материалов для работы на семинарских и практических занятиях.

Автор считает приятным долгом поблагодарить рецензентов данного учебного пособия, а также коллег по кафедре финансового права Национального исследовательского университета «Высшая школа экономики», сделавших много ценных замечаний, которые оказали автору неоценимую поддержку на этапе подготовки учебного пособия.

РАЗДЕЛ I.

ОСНОВЫ НАЛОГОВОГО ПРАВА

Узнайте стоимость написания на заказ студенческих и аспирантских работ
<http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml>

Вернуться в каталог учебников
<http://учебники.информ2000.рф/uchebniki.shtml>

ГЛАВА 1.

Налоговое право: понятие, источники и принципы

1. Понятие и функции налогового права. Предмет курса.
2. Предмет налогового права. Налоговые отношения.
3. Метод налогового права.
4. Источники налогового права. Действие акта законодательства о налогах и сборах во времени.
5. Принципы налогового права.

1. Понятие и функции налогового права. Предмет учебного курса

1.1. Знакомство с налоговым правом логично начать с уяснения понятия налогового права

Во-первых, следует различать *объективное налоговое право*, представляющее собой совокупность правовых норм, которые регулируют налоговые отношения, и *субъективное налоговое право*, которое сводится к субъективным правам участников налоговых правоотношений.

Объективное налоговое право (*tax law*) — это система общеобязательных, формально определенных правовых норм, которые устанавливаются публичной властью и ею гарантируются с целью регулирования налоговых отношений. Объективное налоговое право содержится в различных источниках налогового права (налоговом кодексе, иных нормативных правовых акта).

Раздел 1

Субъективное налоговое право (*taxpayers' and tax officers' rights*) может быть определено как мера юридически возможного поведения участника налоговых правоотношений, установленная на основе и в пределах объективного налогового права (действующих налоговых норм). Субъективное налоговое право представляет собой юридическую возможность участника налогового правоотношения действовать определенным образом: право на отсрочку налогового платежа, право на налоговую льготу, право на обжалование решения налогового органа и т. п.

1.2. Во-вторых, следует различать налоговое право как систематизированную *совокупность налоговых норм* и налоговое право, представляющее собой *отрасль юридической науки*, которая исследует как сами налоговые нормы, так и урегулированные этими нормами налоговые правоотношения.

В первом случае налоговое право ассоциируется с отраслью российского законодательства, называемой законодательством о налогах и сборах. Объективное налоговое право, как уже отмечалось выше, представляет собой совокупность правовых норм, регулирующих налоговые отношения, которые закрепляются (*объективируются*) в принятых публичной властью и действующих на данный момент актах налогового законодательства и иных источниках налогового права.

Во втором случае (налоговое право как отрасль юридической науки) речь идет о системе знаний о налоговом праве (*доктринальное налоговое право*), которая формируется путем исследования основных понятий и категорий налогового права, налоговых норм и принципов налогового права, судебной и административной правоприменительной практики по налоговым вопросам, выявления и прогнозирования тенденций развития налогового права, изучения истории налогового права, налогового права зарубежных стран и международного налогового права.

1.3. Налоговое право может существовать не только в виде налогового законодательства и иных источников

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

объективного налогового права, не только в виде налогового-правовой науки, но и как самостоятельная учебная дисциплина, которую изучают студенты на юридических факультетах университетов, а в ряде случаев и студенты-экономисты.

Особенностью предмета настоящего учебного курса «Введение в налоговое право» является то, что он ориентирован на широкую аудиторию и дает доступное представление о налоговом праве как юристам, так и экономистам, желающим познакомиться с основами правового регулирования налоговых отношений. Элементарный курс дает студентам представление об основных источниках налогового права и особенностях правоприменительной практики в налоговой сфере, которую формируют суды и налоговые органы. Наука налогового права остается в основном за рамками предмета элементарного курса.

1.4. Итак, объективное налоговое право, являющееся предметом данного учебного курса, представляет собой упорядоченную совокупность налоговых норм, *моделей поведения* участников налоговых правоотношений, которые, в свою очередь, являются *общеобязательными*, обращенными к максимально широкому кругу лиц и имеют *государственную природу* (то есть устанавливаются государством, отражают его волю и находятся под его защитой).

1.5. Многие об объективном налоговом праве могут рассказать его *функции*, под которыми понимаются основные направления правового воздействия на общественные отношения в налоговой сфере.

Как и любая другая отрасль российского права, налоговое право выполняет ряд общесоциальных функций: экономическую, политическую, воспитательную функции, функции социального контроля и др.

В рамках данного элементарного курса нас будут интересовать, в первую очередь, специально-юридические функ-

Раздел 1

ции налогового права, среди которых выделяют две основные — регулятивную и охранительную, а также ряд дополнительных — компенсационно-восстановительную, профилактическую и другие функции.

1.6. Выполняя *регулятивную функцию*, налоговое право устанавливает правопорядок в налоговой сфере.

Налоговые нормы регулируют отношения в налоговой сфере через установление основ правового статуса субъектов налогового права, определение объема их прав и обязанностей, определение юридических обстоятельств, при которых вступают в действие нормы налогового права.

Задача регулятивной функции сводится, прежде всего, к *нормированию налоговых отношений*, то есть к правовому воздействию на участников налоговых правоотношений через установление их прав и обязанностей в соответствии с тем, как это закреплено в нормах налогового права. Помимо этого, налоговое право, выполняя задачи государственной политики в самых разных областях (экономика, социальная сфера, экология и т. д.), воздействует на наиболее важные, приоритетные на данный момент налоговые отношения через использование различного рода дозволений, стимулов и поощрений, осуществляя тем самым *стимулирование налоговых отношений*.

1.7. *Охранительная функция* налогового права гарантирует и поддерживает правопорядок в налоговой сфере, сформировавшийся в результате реализации регулятивной функции налогового права.

Охрана и защита урегулированных налоговым правом отношений (налоговых правоотношений) осуществляются посредством установления юридической ответственности за совершение налоговых правонарушений и использования различных правовых ограничений — установления обязанностей, запретов, санкций.

1.8. Регулятивная и охранительная функции налогового права осуществляются с помощью норм, которые условно

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

объединяются понятием **«материальное налоговое право»**. Материальные нормы налогового права непосредственно регулируют налоговые отношения, устанавливая права, обязанности и ответственность участников налоговых правоотношений.

Нормы, с помощью которых реализуется охранительная функция, выделяются из общего массива материальных норм налогового права; эту обособленную совокупность материальных норм называют **«деликтным налоговым правом»**.

Реализация регулятивной и охранительной функций опосредована многочисленными процедурными нормами, которые закрепляют порядок осуществления участниками налоговых правоотношений их прав и обязанностей, порядок их привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений. Иными словами, такие нормы устанавливают, *как* — каким образом, в какой последовательности, в какие сроки и т. п. — должны осуществляться материальные предписания, непосредственно регулирующие налоговые отношения.

Процедурные нормы, условно объединяемые нами в понятие **«процедурного налогового права»**, действуют в сфере взимания налогов и сборов, опосредуя реализацию материальных регулятивных отношений (процедуры обеспечения исполнения налоговой обязанности, процедуры предоставления отсрочки уплаты налога, процедуры принудительного взыскания недоимки и т. д.), а также в той сфере, в которой складываются материальные охранительные отношения (по осуществлению налогового контроля, обжалованию решений налоговых органов, привлечению к ответственности за совершение налогового правонарушения и т. д.).

В первом случае имеются в виду нормы материальных налоговых процедур (**«материальное процедурное налоговое право»**), во втором — процессуальные нормы налогового права (**«налоговый юридический процесс»**).

Раздел 1

2. Предмет налогового права

2.1. Предмет объективного налогового права очерчивает круг общественных отношений, регулируемых налоговыми нормами.

Исчерпывающим образом такие отношения определены в Налоговом кодексе РФ, в котором установлено, что законодательство о налогах и сборах регулирует властные отношения:

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

Налоговые отношения представляют собой пример общественных отношений, которые могут существовать исключительно в правовой форме, то есть в форме правоотношений. Только таким образом, через принятие закона, всесторонне и подробно регулирующего налоговые отношения, можно «легализовать» принудительное изъятие собственности налогоплательщика в пользу государства или муниципальному образованию. В противном случае такие отношения стали бы более походить на отношения, напоминающие «государственные поборы», «государственный рэкет», но никак не налогообложение.

В отличие, например, от гражданского, семейного или трудового права, нередко регулирующих своими нормами общественные отношения, фактически сформировавшиеся до начала их правового регулирования, налоговое право сразу же создает правовую модель соответствующих отношений. Отношения, составляющие предмет налогового

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

права, не могут существовать обособленно от налогового права, вне налогового права; они всегда суть налоговые **правоотношения**.

Этими же причинами объясняется всесторонний, детальный характер правового регулирования налоговых отношений. Любой пробел в правовом регулировании налоговых отношений может восполняться только законодательным путем.

Системный подход к правовому регулированию налоговых отношений предполагает наличие трех основных аспектов налогообложения:

1) отношений по налоговому правотворчеству (установление налога, введение налога);

2) отношений, непосредственно связанных с исполнением конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги (исчисление налога, его уплата, принудительное взыскание налога);

3) налоговых отношений охранительного характера — по осуществлению налогового контроля, привлечению к налоговой ответственности, обжалованию актов налоговых органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

2.2. Из самой сути налогообложения, фискального характера налогового регулирования следует то, что сердцевину налоговых отношений составляют **отношения имущественного характера**. В этой связи особое значение приобретает разграничение сфер регулирования **налогового** и **гражданского права**.

Гражданское право представляет собой отрасль права, также регулируюшую в основном имущественные отношения. Однако принципиальным различием между налоговым и гражданским правом в качестве правовых регуляторов имущественных отношений является то, что предметом налогового права становятся отношения, имеющие обязательно **властный характер**. Эта особенность предмета налогового права, как уже отмечалось, нашла непосредственное от-

Раздел 1

ражение в тексте Налогового кодекса РФ. Налоговое право, как и любая другая отрасль публичного права, нормируя соответствующие общественные отношения, выстраивает правоотношения власти-подчинения, участники которых находятся в субординационном, неравном положении. Что касается гражданского права, то оно регулирует имущественные отношения принципиально по-другому, основываясь на признании равенства участников гражданских правоотношений, неприкосновенности собственности, свободы договора, недопустимости произвольного вмешательства кого-либо в частные дела и т. д. Более того, Гражданский кодекс РФ, устанавливая предмет гражданско-правового регулирования, закрепил, что «к имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к **налоговым** и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством».

2.3. Наряду с имущественными отношениями, в предмет налогового права включены различного рода организационные отношения неимущественного характера. Это, прежде всего, блок отношений по налоговому правотворчеству (установление и введение налога), а также блок налоговых отношений охранительного характера. Важно четко разграничить **налоговое** и **административное право**. Обе отрасли используют преимущественно императивный метод правового регулирования, предполагающий неравенство сторон правоотношений, использование при нормировании общественных отношений, прежде всего, таких правовых средств, как предписания (обязывания) и запреты. Различия между отраслями проступают при сопоставлении предметов правового регулирования.

Предмет налогового права, как уже отмечалось, установлен в Налоговом кодексе РФ. Его составляют общественные отношения, сторонами которых выступают обычно налого-

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

вые органы и налогоплательщик. При этом важно отметить, что участие налоговых органов в правоотношениях не приводит автоматически к тому, что эти отношения становятся налоговыми и попадают под действие налогово-правового регулирования. Так, например, отношения между налоговым органом и налогоплательщиком по поводу государственной регистрации юридического лица, работы с денежной наличностью, организации валютного контроля и т. д., несмотря на свой субъектный состав, являются административно-правовыми и не относятся к предмету налогового права. Объектом административно-правового регулирования являются также вопросы организации взаимодействия между налоговыми органами, прохождения государственной службы в налоговых органах и т. д.

2.4. Часто востребованными на практике оказываются вопросы, связанные с разграничением *налогового* и *таможенного права*. Объясняется это, прежде всего, тем, что уплата косвенных налогов регулируется различными отраслями законодательства в зависимости от того, совершается ли облагаемая косвенным налогом операция с товаром на российском рынке или имеет место внешнеторговая поставка, связанная с перемещением товара через таможенную границу.

В Налоговом кодексе РФ закреплена норма, в соответствии с которой отношения, прямо или опосредованно связанные с уплатой таможенных платежей (таможенных пошлин, таможенных сборов, а также НДС и акцизов за товары, ввозимые на таможенную территорию Евразийского экономического союза), должны регулироваться таможенным законодательством.

Круг отношений, которые исключаются из предмета налогового права и, соответственно, становятся предметом таможенного права, также определен исчерпывающим образом:

Раздел 1

1) правотворческие отношения — по установлению и введению таможенных платежей;

2) отношения, непосредственно связанные с исполнением обязанности по уплате таможенных платежей (исчисление таможенных платежей, их уплата, принудительное взыскание);

3) отношения охранительного характера — по осуществлению контроля за уплатой таможенных платежей, привлечению к ответственности лиц, виновных в неисполнении обязанности по уплате таможенных платежей, обжалованию актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц.

Допускается, что перечисленные виды отношений, связанных с уплатой таможенных платежей, могут быть включены в предмет налогового права только в том случае, если применение к таким отношениям норм законодательства о налогах и сборах будет непосредственно предусмотрено в самом Налоговом кодексе РФ.

3. Метод налогового права

3.1. Метод объективного налогового права описывает различные способы, приемы, средства правового воздействия на отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах и иными источниками объективного налогового права.

Если предмет объективного налогового права отвечает на вопрос, какие отношения регулируются налоговыми нормами, то метод объективного налогового права, показывает, каким способом осуществляется правовое регулирование налоговых отношений.

Современный метод налогового права сформировался под влиянием различных факторов. Определяющее влияние на метод оказывают:

— публично-правовая природа налогового права;

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

— наметившаяся в последние годы тенденция к сближению публичного и частного права, проявляющаяся, в частности, в формировании межотраслевых правовых институтов, в том числе и на стыке налогового и гражданского права;

— развитие международной экономической интеграции и воздействие интеграционных процессов на отрасли «экономического» права (налоговое, таможенное, валютное, банковское и т. д.).

3.2. Метод налогового права характеризуется, прежде всего, преобладанием публичных интересов над частными и фискальной нацеленностью правового регулирования налоговых отношений.

При этом преобладание в налоговом праве публичных интересов не должно приводить к игнорированию интересов частных. Конституционный Суд РФ применительно к правовому регулированию налоговых отношений обращает внимание на необходимость *соблюдения баланса между публичными и частными интересами* (постановление КС РФ от 14.07.2003).

3.3. Еще одной отличительной чертой метода налогового права, характерной для публичного права в целом, является доминирование в нормативно-правовом массиве предписаний (обязываний) и запретов.

Это свойство налогового права связано с его первой характеристикой — преобладанием публичных интересов и фискальной нацеленностью. Доминирование обязывающих и запрещающих норм позволяет достичь фискальных целей, поставленных перед налоговым законодательством, и, в конечном счете, сформировать доходную часть бюджета.

Предписание обязывает участника налогового правоотношения совершить определенные действия (*активное налоговое поведение*), указанные в соответствующих обязывающих (предписывающих) налоговых нормах: налогоплательщик обязан встать на налоговый учет, должностным лицам налоговых органов предписывается хранить нало-

Раздел 1

говую тайну и т. д. Неисполнение предписанных налогоплательщику действий влечет за собой юридическую ответственность.

Запрет обязывает участника налогового правоотношения воздержаться от совершения действий (*пассивное налоговое поведение*), обозначенных в соответствующих запрещающих налоговых нормах, под угрозой применения к нему установленных санкций: налогоплательщику запрещается грубо нарушать правила учета доходов и расходов, налоговому агенту запрещено невыполнение обязанности по удержанию налогов и т. д. (Все статьи Налогового кодекса РФ, закрепляющие составы налоговых правонарушений, содержат запреты совершать действия, указанные в их диспозициях.)

Предписания и запреты не являются единственными правовыми средствами, которые используются для регулирования налоговых отношений. Налоговое право, более обстоятельно учитывая на практике частные интересы налогоплательщиков, стало активнее использовать также **дозволения** — правовые средства, характерные прежде всего для частного права. Реализуя свои субъективные права, налогоплательщик осуществляет выбор действий в рамках возможностей, предоставляемых ему дозволяющими налоговыми нормами: право на получение налоговой льготы, право на ознакомление с актами налоговых проверок и т. д.

Метод налогового права предполагает применение и таких правовых средств, как **рекомендации**, в основе которых лежит совет налогоплательщикам и иным участникам налоговых правоотношений совершить конкретные действия, желательные для государства и общества, а также **стимулы и поощрения**, предполагающие вознаграждение за определенное поведение налогоплательщика.

3.4. Использование различных правовых средств для регулирования налоговых отношений, в том числе дозволений, рекомендаций и поощрений, не меняет направления

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

результатирующего вектора налогово-правового регулирования — метод налогового права имеет очевидно выраженную **императивную** направленность.

Налоговые отношения урегулированы самым тщательным образом, в деталях. Объем прав и обязанностей налогоплательщика, непосредственно связанных с исполнением конституционной обязанности платить законно установленные налоги и сборы, устанавливается не договором и даже не административным актом, принимаемым налоговым органом, а исключительно в силу непосредственного предписания, содержащегося в акте законодательства о налогах и сборах.

Диспозитивные начала правового регулирования (допускаемая законодательством многовариантность правомерного поведения субъекта права, свобода осуществления собственного усмотрения в ситуациях, урегулированных налоговой нормой и т. п.) сведены в налоговом праве к минимуму.

Законодательство о налогах и сборах содержит совсем немного примеров, когда налогоплательщики сами, по своему усмотрению определяют юридические параметры своих действий в рамках налоговых правоотношений. Они, например, могут выбрать, как им выступать в налоговых правоотношениях — самостоятельно или через представителя, воспользоваться налоговыми льготами или отказаться от них. Применяя некоторые специальные налоговые режимы, налогоплательщики могут исключительно по своему усмотрению выбирать объект налогообложения (например, при упрощенной системе налогообложения).

В отдельных ситуациях налогоплательщики могут сами инициировать возникновение отдельных налоговых правоотношений: например, по зачету сум излишне уплаченных налогов и сборов, официальному разъяснению актов законодательства о налогах и сборах, обжалованию актов налоговых органов и т.д.

Раздел 1

3.5. Императивный метод правового регулирования обусловлен неравным положением, *субординацией сторон*, участвующих в налоговых правоотношениях. Эту особенность налогового права не раз подробно описывал в своих решениях Конституционный Суд РФ: «Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они предполагают субординацию сторон, одной из которых — налоговому органу, действующему от имени государства, принадлежит властное полномочие, а другой — налогоплательщику — обязанность повиновения» (постановление КС РФ от 17.12.1996).

3.6. Таким образом, метод объективного налогового права может быть определен как преимущественно императивный, предполагающий субординацию участников налоговых правоотношений, использование властных предписаний, запретов, установление обязанностей и санкций. Курс на установление баланса публичных и частных интересов в налоговом праве приводит к тому, что в налоговом праве все чаще начинают использоваться дозволения, поощрения и рекомендации. В отдельных сферах налогового права внедряются диспозитивные начала правового регулирования.

4. Источники налогового права. Действие акта законодательства о налогах и сборах во времени

4.1. Налоговые нормы, составляющие содержание налогового права, должны быть формализованы, иначе говоря — закреплены, внешне оформлены в официально признаваемых источниках права (законах и иных нормативных правовых актах). Таким образом, *источник налогового права* может быть определен как способ закрепления, внешнего выражения налоговой нормы, ее формализации. Источник налогового права — это те правовые формы, в которых следует искать нужное налоговое правило.

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

Основным источником права является **закон**, поскольку только в законе может содержаться требование к собственнику безвозмездно передать в виде налога часть его собственности в пользу государства или местного самоуправления. Подобное требование становится легальным только тогда, когда облекается в форму закона. В противном случае оно будет нарушать конституционный принцип защиты собственности.

Законом может быть предусмотрена возможность передачи полномочий по нормативному регулированию налоговых отношений органам публичной администрации, которые принимают в соответствии с делегированными им полномочиями и в соответствии с законом о налогах **подзаконные акты**, содержащие налоговые нормы (постановления правительства, приказы министерства финансов).

Объективная потребность в налоговом регулировании трансграничных экономических операций, развитие международных экономических отношений обусловили необходимость включения в систему источников налогового права **международных договоров**.

Таким образом, законы, подзаконные акты и международные договоры образуют в Российской Федерации систему источников налогового права.

4.2. Формально за рамками системы источников налогового права в Российской Федерации остаются судебные решения по налоговым спорам и официальные разъяснения по налоговым вопросам.

Российская правовая система не признает судебный прецедент — правовоположение, сформулированное судом по конкретному делу и имеющее обязательный характер для широкого круга лиц, включая суды и налоговые органы, — в качестве источника права. В этом состоит одно из отличий романо-германской правовой семьи (Германия, Франция, Италия, Испания и т. д.), к которой и относится Российская Федерация, от англо-саксонской правовой семьи (Великобритания, США, Канада, Австралия и т. д.).

Раздел 1

В то же время нельзя не отметить, что **судебная практика по налоговым спорам** играет особую роль при регулировании налоговых отношений, далеко выходя за рамки, отводимые для индивидуального (казуального) акта правоприменения. При рассмотрении налоговых споров суды, как правило, следуют правовым позициям, оформленным в решениях высших судебных органов, что в конечном итоге приводит к формированию представления о судебной практике по налоговым спорам как об источнике права *de facto*.

Особое значение для налогового регулирования имеют также правовые акты, содержащие различного рода **рекомендации**. Многолетнее наблюдение за российской правоприменительной сферой позволяет сделать вывод об особой роли таких актов-рекомендаций, эффективно выполняющих свою ориентационную функцию. Формально не имея общеобязательного характера, акты-рекомендации формируют так называемые **«лучшие практики»** (best practice) в области налогового правоприменения.

Отдельного упоминания заслуживают **письменные разъяснения** по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ вправе давать финансовые органы (Минфин России, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований) по запросам налоговых органов, налогоплательщиков и налоговых агентов. Очевидно, что такие казуальные акты, принимаемые, как правило, по конкретному налоговому случаю, не содержат налоговой нормы и, следовательно, не являются источниками налогового права в формальном смысле. Однако, очевидным является и другое — такие акты имеют особую юридическую силу, непосредственно влияющую на правоприменение в налоговой сфере. (Достаточно обратиться к ст. 111 Налогового кодекса РФ, предусматривающей, что выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения налогового законодательства, данных ему либо

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

неопределенному кругу лиц финансовым или другим уполномоченным органом государственной власти, признается обстоятельством, исключающим вину лица в совершении налогового правонарушения.)

4.3. Источники налогового права образуют целостную систему, формируемую в соответствии с принципами, закрепленными в Конституции Российской Федерации.

Конституция РФ, во-первых, ранжирует все виды источников налогового права в соответствии с их юридической силой.

Высшую юридическую силу имеют конституционные нормы, регулирующие налоговые отношения. Далее следуют нормы международных договоров Российской Федерации, которые по своей юридической силе уступают конституционным нормам, но превосходят нормы федеральных законов. Таким образом, если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогов и сборов, установлены иные правила, чем те, что предусмотрены Налоговым кодексом Российской Федерации и иными актами законодательства о налогах и сборах, то применяются нормы международных договоров Российской Федерации. Принцип примата (преобладания) международного права закреплен в Конституции РФ (ст. 15). Этот принцип был воспроизведен также в самом Налоговом кодексе РФ (ст. 7).

В системе источников налогового права, в соответствии с критерием убывания юридической силы, за Конституцией Российской Федерации и международными договорами Российской Федерации следуют федеральные законы. Применительно к налоговому регулированию речь идет о законодательстве Российской Федерации о налогах и сборах, которое составляют Налоговый кодекс и принятые в соответствии с ним федеральные законы о налогах и сборах.

Наконец, замыкают систему источников налогового права подзаконные акты, принимаемые в соответствии с актами законодательства Российской Федерации о налогах и сборах

Раздел 1

и в рамках полномочий, которыми законодательство о налогах и сборах наделяет некоторые органы государственной власти.

4.4. Во-вторых, Конституция Российской Федерации относит установление общих принципов налогообложения и сборов в Российской Федерации к совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов, а органы местного самоуправления наделяет полномочиями по установлению местных налогов и сборов. Из этих конституционных норм следует, что законодательство о налогах и сборах включает три уровня нормативно-правового регулирования: федеральный, региональный и местный.

Федеральный уровень (*законодательство Российской Федерации о налогах и сборах*), как уже отмечалось выше, представлен Налоговым кодексом РФ и принятыми в соответствии с ним федеральными законами о налогах и сборах.

Региональный уровень — это *законодательство субъектов Российской Федерации о налогах*, состоящее из законов субъектов Российской Федерации, принятых в соответствии с Налоговым кодексом РФ. В отличие от законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, действующего на всей территории Российской Федерации, региональное налоговое законодательство действует только на территории данного субъекта Российской Федерации

Наконец, третий уровень нормативно-правового регулирования — местный — образуют *нормативные правовые акты муниципальных образований о местных налогах*, которые принимаются представительными органами муниципальных образований в соответствии с Налоговым кодексом РФ и действуют в границах соответствующих муниципальных образований.

Все три уровня в совокупности составляют понятие «*законодательство о налогах и сборах*».

Актами законодательства каждого из трех уровней может быть предусмотрена возможность делегирования отдельным

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

органам исполнительной власти полномочий по изданию нормативных правовых актов, регулирующих налоговые отношения (*подзаконных налоговых актов*). При этом Правительство Российской Федерации, федеральные органы исполнительной власти, органы исполнительной власти субъектов Российской Федерации и муниципальных образований, реализуя делегированные им нормотворческие полномочия, не могут издавать нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогами и сборами, которые бы изменяли или дополняли законодательство о налогах и сборах.

4.5. Знакомство с источниками налогового права следует начать с *Конституции Российской Федерации* — акта высшей юридической силы, закрепляющего базовые принципы всех отраслей российского законодательства, в том числе и законодательства о налогах и сборах.

Конституция РФ устанавливает основы правового регулирования общественных отношений, которые должны использоваться всеми и повсеместно, в том числе при регулировании налоговых отношений. К числу таких базовых принципов правового регулирования следует отнести верховенство конституции, обязанность соблюдать конституцию и законы, гласность нормативно-правового регулирования, примат международно-правовых источников.

Кроме того, Конституция РФ содержит ряд положений, непосредственно касающихся регулирования налоговых отношений. Прежде всего, в ней закреплены конституционные принципы налогового права: обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы, запрет обратной силы законов, устанавливающих новые налоги или ухудшающих положение налогоплательщиков. В Конституции РФ определены особенности процедуры принятия актов законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, а также, как уже отмечалось, закреплено распределение полномочий в налоговой сфере между Российской Федерацией, ее субъектами и муниципальными образованиями.

Раздел 1

Контроль за соответствием актов законодательства о налогах и сборах положениям Конституции РФ возложен на Конституционный Суд РФ.

4.6. Международные договоры Российской Федерации как источники налогового права представляют собой международные соглашения, заключенные в письменной форме Российской Федерацией с иностранным государством (или государствами), международной организацией и регулируемые международным правом, независимо от их конкретного названия (договор, соглашение, конвенция, пакт, протокол и т. д.).

Международные договоры Российской Федерации, регулирующие налоговые отношения, чаще всего встречаются в форме **межгосударственных договоров**, заключаемых от имени Российской Федерации (например, Договор между Россией и США об избежании двойного налогообложения и предотвращении уклонения от налогообложения в отношении налогов на доходы и капитал), **межправительственных соглашений**, заключаемых от имени Правительства Российской Федерации (например, Соглашение между Правительством Российской Федерации и Правительством Мексиканских Соединенных Штатов об избежании двойного налогообложения в отношении налогов на доходы) и соглашений **межведомственного характера**, заключаемых от имени федеральных органов исполнительной власти или уполномоченных организаций (например, Соглашение между Министерством Российской Федерации по налогам и сборам и Государственной налоговой службой Королевства Швеции о сотрудничестве и обмене информацией по налоговым вопросам).

Международные договоры и соглашения регулируют международные налоговые отношения по трем основным направлениям: избежание двойного налогообложения, взимание косвенных налогов; обмен информацией и правовой помощи по налоговым вопросам.

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

Налоговые нормы могут содержаться в универсальных (например, в Генеральном соглашении по тарифам и торговле) и многосторонних (например, Соглашение о принципах взимания косвенных налогов при экспорте и импорте товаров (работ, услуг) между государствами-участниками Содружества Независимых Государств) международных договорах. Однако больше всего среди источников налогового права двусторонних международных договоров и соглашений — об избежании двойного налогообложения, обмене информацией при проведении налогового контроля и т.д.

4.7. Законодательство о налогах и сборах. Осью, вокруг которой формируется законодательство о налогах и сборах, является Налоговый кодекс Российской Федерации.

В основании российского налогового права лежит кодифицированный **акт прямого действия**. Это означает то, что для «запуска» (приведения в действие) норм Налогового кодекса РФ не нужно принимать подзаконные акты. В этом смысле нормы Налогового кодекса РФ **самоисполнимы**. Для сравнения отметим, что многие нормы предшественника Налогового кодекса РФ — Закона Российской Федерации «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» 1991 г. не были самоисполнимыми. Для их применения на практике требовалось принятие многочисленных подзаконных актов.

Кодификация российского налогового законодательства началась с принятием в 1998 г. первой части Налогового кодекса Российской Федерации и продолжается до сих пор — очередная новая глава Налогового кодекса, посвященная налогообложению имущества физических лиц, вступает в силу 1 января 2015 г.

Налоговый кодекс состоит из двух частей. В первой части Кодекса, введенной в действие 1 января 1999 г., закрепляются основы российского налогового права, принципы установления, введения в действие и прекращения действия ранее введенных налогов субъектов РФ и местных налогов,

Раздел 1

правовые основы налоговой обязанности, правовой статус налогоплательщика, формы и методы налогового контроля, ответственность за совершение налоговых правонарушений, порядок обжалования актов налоговых органов и действий (бездействия) их должностных лиц.

Вторая часть Налогового кодекса РФ, введенная в действие 1 января 2001 г., регулирует налоги и сборы, входящие в состав налоговой системы Российской Федерации, а также специальные налоговые режимы, предусмотренные налоговым законодательством.

Помимо Налогового кодекса РФ, законодательство Российской Федерации включает в себя федеральные законы о налогах и сборах, принятые в соответствии с Налоговым кодексом РФ. Успешная кодификация налогового законодательства на федеральном уровне приводит к тому, что примеры таких законов сейчас крайне немногочисленны. Они представлены преимущественно так называемыми *корректирующими законами* — федеральными законами, вносящими изменения и дополнения в законодательство Российской Федерации о налогах и сборах, и *операционными законами* — законодательными актами, вводящими в действие Налоговый кодекс РФ (Федеральный закон от 31 июля 1998 г. № 147-ФЗ «О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации», Федеральный закон от 5 августа 2000 г. № 118-ФЗ «О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах»).

4.8. Налоговый кодекс Российской Федерации остается отраслеобразующей осью для *регионального налогового законодательства*. Все законы субъектов Российской Федерации принимаются в строгом соответствии с Налоговым кодексом РФ. Их предметом становятся региональные налоги и иные аспекты налогового регулирования по вопросам, отнесенным к компетенции субъекта Российской Федерации.

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

Вот несколько примеров законов субъектов Российской Федерации, отражающих основные области предметного регулирования на региональном уровне: Закон Республики Саха (Якутия) «О налоговой политике Республики Саха (Якутия)»; Закон г. Москвы «О патентной системе налогообложения»; Закон Ставропольского края «Об инвестиционном налоговом кредите»; Закон Калининградской области «О налоге на имущество организаций»; Закон Республики Татарстан «Об установлении налоговой ставки по налогу на прибыль организаций для отдельных категорий налогоплательщиков»; Закон Карачаево-Черкесской Республики «О предоставлении налоговых льгот» и т. д.

4.9. Муниципальные нормативные правовые акты о налогах.

Налоговый кодекс РФ и на муниципальном уровне остается эталоном, в соответствии с которым представительными органами муниципальных образований принимаются решения по местным налогам и иным аспектам налогового регулирования, по вопросам, отнесенным к компетенции органов местного самоуправления. Например: Решение Селезневского сельского Совета народных депутатов Тамбовского района Тамбовской области «О введении в действие на территории Селезневского сельсовета земельного налога», Постановление Совета депутатов ЗАТО Сибирский (Алтайского края) «О ставках налога на имущество физических лиц», Решение Совета народных депутатов города Владимира «Об установлении дополнительных оснований признания безнадежными к взысканию и списания недоимки, задолженности по пеням и штрафам по местным налогам», Решение Вологодской городской Думы «Об утверждении Положения о порядке установления льгот по местным налогам на территории муниципального образования «Город Вологда»» и т. д.

4.10. Подзаконные акты в налоговом праве.

Несмотря на то, что законодательные акты выступают основными источниками налогового права, при регулировании налоговых отношений не обойтись без подзаконных актов, принимаемых

Раздел 1

органами исполнительной власти в развитие законодательства о налогах и сборах.

Еще недавно, в 1990-е годы, подзаконные акты фактически были центром, сердцевинной нормативно-правового регулирования налоговых отношений в Российской Федерации. Действовавшие в тот период законы Российской Федерации о налогах устанавливали самые общие начала правопорядка в налоговой сфере, опускали «детали» налогового регулирования, изобиловали отсылочными нормами. Налоговый закон фактически утрачивал качества акта прямого действия; он не был самоисполним, и для его применения требовалось принятие подзаконных актов.

Подзаконными актами регулировались практически все аспекты налогообложения и активно восполнялись пробелы налогового законодательства. В то время указами Президента РФ регулировались наиболее важные вопросы, не урегулированные налоговым законом, вплоть до введения новых налогов («*указное налоговое право*»), а инструкциями налогового ведомства (в то время — Госналогслужбы) «прописывались» основные элементы налога. Налоговые нормы могли содержаться в инструкциях и письмах Госналогслужбы.

Само «налоговое законодательство» понималось в тот период времени как совокупность не только собственно законов о налогах, но и многочисленных подзаконных актов, принимаемых по налоговым вопросам Президентом РФ, Правительством РФ и налоговым ведомством.

С принятием Налогового кодекса РФ в 1999 г. отношение к подзаконным актам кардинальным образом изменилось. Сам Налоговый кодекс стал применяться при регулировании налоговых отношений как акт прямого действия. Любые неясности, неточности, пробелы в налоговом законе должны отныне истолковываться в пользу налогоплательщика.

После введения в действие Налогового кодекса РФ подзаконные акты могут приниматься для регулирования налоговых отношений *только* по прямому предписанию, содержа-

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

щемуся в Налоговом кодексе РФ или ином акте законодательства о налогах и сборах.

Еще одно требование законодательства, существенным образом ограничивающее подзаконное нормотворчество в налоговой сфере, состоит в том, что подзаконные акты не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах. Это требование законодательства о налогах и сборах было прокомментировано Конституционным Судом РФ, указавшим на то, что подзаконные акты не могут допускать ограничения прав или возлагать на налогоплательщика дополнительные обязанности по сравнению с тем, как они определены законом (определение КС РФ от 05.11.2002).

4.11. В Налоговом кодексе четко очерчен круг субъектов, наделенных нормотворческими полномочиями в налоговой сфере. На федеральном уровне правом принимать подзаконные акты, содержащие налоговые нормы, наделены Правительство Российской Федерации и два федеральных органа исполнительной власти — Министерство финансов Российской Федерации и Федеральная таможенная служба, которые принимают нормативные правовые акты в форме приказов. При этом ФТС России может принимать нормативные правовые акты, содержащие налоговые нормы, только по вопросам таможенных платежей и контроля за таможенной стоимостью.

Орган публичной власти, наделенный Налоговым кодексом РФ полномочиями принимать нормативные акты, регулирующие налоговые отношения, обязан облекать создаваемую им налоговую норму в должную правовую форму (для Правительства РФ — постановления, для Минфина России и ФТС России — приказы).

Установлен прямой **запрет на включение нормы**, в том числе налоговой, в различного рода **инструкции, письма, телеграммы** и иные правовые акты, разъясняющие нормы или доводящие их до сведения граждан и организаций (постановление Правительства РФ от 3 августа 1997г. № 1009).

Раздел 1

Особо следует упомянуть, что Налоговый кодекс РФ (ст. 4) лишил Федеральную налоговую службу и ее территориальные органы права издавать нормативные правовые акты по вопросам налогов и сборов.

Вплоть до настоящего времени в целях нормативно-правового регулирования продолжают использоваться отдельные «старые» подзаконные акты, изданные еще до принятия Налогового кодекса РФ. Они продолжают действовать в качестве юридических переживаний в той части, в которой они не противоречат действующему законодательству о налогах и сборах.

4.12. Действие акта законодательства о налогах и сборах во времени. Принцип «законно установленного налога» относится не только к форме и содержанию акта законодательства о налогах и сборах, но и к порядку его введения в действие. Этот конституционный принцип налогового права, как отмечал Конституционный Суд РФ, требует от законодателя определять разумный срок, по истечении которого возникает обязанность каждого платить налоги и сборы, с тем чтобы не нарушался конституционно-правовой *режим стабильных условий хозяйствования*, выводимый, в частности, из статей 8 и 34 Конституции Российской Федерации (определение КС РФ от 08.04.2003).

В этих целях Налоговый кодекс, устанавливая правила введения в действие актов законодательства о налогах и сборах, должен гарантировать налогоплательщику период времени, достаточный для адаптации к новым налоговым правилам.

Налоговый кодекс РФ устанавливает две модели введения в действие акта законодательства о налогах и сборах.

Первая модель распространяется на:

а) федеральные законы, вносящие изменения в Налоговый кодекс РФ в части установления новых налогов и сборов;

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

б) акты законодательства о налогах и сборах субъектов Российской Федерации и нормативные правовые акты представительных органов муниципальных образований, вводящие региональные и местные налоги соответственно.

Перечисленные акты законодательства о налогах и сборах вступают в силу не ранее 1 января года, следующего за годом их принятия, но не ранее одного месяца со дня их официального опубликования.

Вторая модель введения в действия актов законодательства о налогах и сборах касается всех иных актов, вносящих изменения и дополнения в действующее законодательство о налогах и сборах, и предусматривает, что такие акты вступают в силу не ранее чем **по истечении одного месяца** со дня их официального опубликования и не ранее 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу. (Под **налоговым периодом** понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате).

Иными словами, такой акт вступает в силу с 1-го числа очередного налогового периода по соответствующему налогу, наступающего после окончания месячного срока со дня официального опубликования данного акта (постановление ВАС РФ от 28.02.2001).

Акты законодательства о **сборах** вступают в силу не ранее чем по истечении одного месяца со дня их официального опубликования.

Правила введения в действие актов законодательства о налогах и сборах распространяются также на нормативные правовые акты о налогах и сборах федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации и органов местного самоуправления.

4.13. Момент вступления в силу нормативного акта сопряжен с фактом **официального опубликования** нормативного правового акта.

Раздел 1

Официальное опубликование источника права — конституционное требование, невыполнение которого делает налоговую норму неприменимой.

Федеральные законы публикуются в «Парламентской газете», «Российской газете» или «Собрании законодательства Российской Федерации».

Постановления Правительства РФ подлежат официальному опубликованию в «Российской газете» и «Собрании законодательства Российской Федерации».

Ведомственные нормативные акты подлежат официальному опубликованию в «Российской газете», «Бюллетене нормативных актов федеральных органов исполнительной власти».

Источником официального опубликования признается также официальный интернет-портал правовой информации (www.pravo.gov.ru).

Органы государственной власти субъекта РФ учреждают печатное средство массовой информации и сетевое издание для официального опубликования правовых актов органов государственной власти субъекта РФ.

Источник и порядок официального опубликования нормативных правовых актов органов местного самоуправления устанавливаются в уставе муниципального образования.

4.14. Действие актов законодательства о налогах и сборах во времени определяется не только порядком вступления в силу источников налогового права, но и нормами, устанавливающими запрет обратной силы актов законодательства о налогах и сборах и фиксирующими случаи, когда такие акты должны или могут иметь обратную силу.

Положение Конституции РФ об обратной силе налоговой нормы получило развитие в Налоговом кодексе РФ, и в итоге оказалось возможным сформулировать три подхода законодательства о налогах и сборах по этому вопросу:

1) *не могут иметь обратной силы* (то есть распространяться на отношения, возникшие до принятия акта) акты,

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

устанавливающие налоги и сборы, повышающие налоговые ставки, размеры сборов, устанавливающие или отягчающие ответственность за налоговое правонарушение, устанавливающие новые обязанности или иным способом, ухудшающие положение участников налоговых правоотношений;

2) *имеют обратную силу* акты, устраняющие или смягчающие ответственность за налоговое правонарушение либо устанавливающие дополнительные гарантии защиты налогоплательщиков (плательщиков сборов), их представителей и налоговых агентов;

3) *могут иметь обратную силу* (если это прямо предусмотрено в акте) акты, отменяющие налоги сборы, снижающие размеры ставок налогов (сборов), отменяющие обязанности налогоплательщиков (плательщиков сборов), их представителей и налоговых агентов, или иным способом улучшающие их положение.

Конституционный Суд РФ в своих решениях одним из обстоятельств, улучшающих положение налогоплательщика, назвал предоставление ему налоговой льготы, соответственно, отмена налоговой льготы должна рассматриваться как улучшение положения налогоплательщика.

5. Принципы налогового права

5.1. Принципы правового регулирования налоговых отношений представляют собой *общие начала*, основные положения, в которых находит выражение сущность налогового права, его основные черты и проявляются закономерности его развития.

Принципы налогового права обеспечивают единообразные подходы к формированию налоговых норм и их применению, а также используются для устранения пробелов в налоговом праве.

В целях регулирования налоговых отношений используются как общие общеправовые и межотраслевые принципы,

Раздел 1

охватывающие все или несколько отраслей права, так и специальные (отраслевые) принципы, распространяющиеся только на налоговую сферу.

Общеправовые и межотраслевые принципы, используемые для регулирования налоговых отношений, — это принципы законности, гуманизма, демократизма, гласности, единства прав и обязанностей, неотвратимости наказания, ответственности за вину и др.

Применение ряда общеправовых принципов в налоговой сфере может отличаться существенными особенностями. Например, принцип демократизма в налоговом праве означает, что решения по основным и наиболее важным вопросам налогообложения и налогового регулирования должны приниматься органами представительной власти и оформляться в виде законов и иных актов органов представительной власти. Однако, именно в финансовой и налоговой сферах на реализацию принципа демократизма накладываются существенные ограничения. В соответствии с федеральным конституционным законом о референдуме и региональными законами о референдумах вопросы налогообложения не могут выноситься на референдум. Таким образом, инструменты прямой (непосредственной) демократии оказываются неприменимы для регулирования налоговых отношений.

Ряд общеправовых принципов в трансформированном виде, уточненном применительно к налоговому регулированию, закреплён в законодательстве о налогах и сборах в качестве специализированных принципов налогового права. Это, прежде всего, касается таких норм-принципов в налоговом праве, как справедливость, равенство, законность и соразмерность.

5.2. Справедливость представляет собой абстрактное выражение и определение права вообще, любой его отрасли, в том числе и налогового права. *Требование справедливости проявляется одновременно во всех принципах налогового права.* Наверное, поэтому упоминание о принципе справедливо-

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

сти как об отдельном принципе налогового права было исключено из Налогового кодекса РФ (Федеральный закон от 09.07.1999 № 154-ФЗ).

Требование справедливого регулирования налоговых отношений — емкое и многогранное. Во-первых, оно, должно гарантировать *свободу* налогоплательщика: налог ограничивает право собственности, чтобы защитить собственность налогоплательщика. Во-вторых, оно предполагает обеспечение *формально-юридического равенства* через установление равной меры для фактически неравных субъектов. И в этом смысле налоговое право должно выстраиваться на основе всеобщности и равенства налогообложения. Наконец, в-третьих, справедливость — это и требование *социальной солидарности*, в соответствии с которым формально равное для всех налоговое право должно быть социально дифференцированным (то есть фактически *неравным!*) и предусматривать систему налоговых льгот социальной направленности.

В налоговом деликтном праве требование справедливости проецируется на налоговые санкции и иные принудительные меры воздействия на налогоплательщика, которые должны соответствовать характеру и степени общественной опасности налогового правонарушения, обстоятельствам его совершения и личности правонарушителя. Требование справедливости устанавливает также, что никто не может нести ответственность дважды за одно и то же правонарушение.

5.3. Закрепленный в Конституции РФ принцип *равенства* всех перед законом и судом детализирован в Налоговом кодексе РФ. Он трансформируется в налоговом праве, во-первых, в требование *равноправия и всеобщности налогообложения*: *каждое лицо* должно уплачивать законно установленные налоги и сборы; законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения; запрет устанавливать налоговые льготы индивидуального характера и т.д. Во-вторых, равноправие в налоговом праве понимается и как *запрет дискриминации*:

Раздел 1

— налоги и сборы не могут иметь дискриминационный характер и различно применяться исходя из социальных, расовых, национальных, религиозных и иных подобных критериев;

— не допускается устанавливать дифференцированные ставки налогов и сборов, налоговые льготы в зависимости от формы собственности, гражданства физических лиц или места происхождения капитала.

5.4. Принцип законности — один из базовых общеправовых принципов — понимается по-разному в сфере налогового правотворчества и в области налогового правоприменения.

В процессе формирования налоговых норм требование законности предполагает, что:

— налоги устанавливаются исключительно актами законодательства о налогах и сборах; ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ, либо установленные в ином порядке, чем это определено Налоговым кодексом РФ;

— в тексте таких актов должны быть четко определены все элементы налоговой обязанности;

— должны быть соблюдены процессуальные нормы подготовки, принятия и вступления в силу актов законодательства о налогах и сборах.

В процессе применения налоговых норм законность означает неукоснительное выполнение конституционного предписания, в соответствии с которым органы государственной власти, органы местного самоуправления, должностные лица, граждане и их объединения обязаны соблюдать законы. Нарушение этого требования предполагает привлечение виновного лица к юридической ответственности. И уже в сфере деликтного налогового права принцип законности предусматривает, что состав налогового правонарушения, налоговые санкции и иные правовые последствия совер-

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

шения налогового правонарушения должны определяться только законом, конкретно — Налоговым кодексом РФ.

5.5. Одним из наиболее востребованных на практике является **принцип соразмерности**, означающий в налоговом праве одновременное выполнение трех требований:

а) **пропорциональности** — при установлении налога учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налогов;

б) **обоснованности** — налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными;

в) **гарантии конституционных прав и свобод** при осуществлении налогообложения — недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации гражданами своих конституционных прав.

Развивая последнее требование, Конституционный Суд РФ сделал важное уточнение: реализация основных прав и свобод не может ставиться в зависимость от уплаты или неуплаты каких-либо налогов и сборов, поскольку основные права граждан гарантируются Конституцией РФ *без каких-либо условий фискального характера* (постановление КС РФ от 04.04.1996).

5.6. Еще одним правовым принципом, приобретающим особое звучание в налоговом праве, выступает принцип **определенности**, предполагающий четкость и ясность нормативного предписания, предельную точность установления границ должного, запрещенного и возможного поведения субъекта налогового права. Этот принцип-требование означает, во-первых, что при установлении налога должны быть определены все обязательные элементы налогообложения; во-вторых, что акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить; в-третьих, все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Раздел 1

5.7. Особое значение для развития российского налогового права имеет принцип **единства налоговой системы Российской Федерации**. Он соответствует конституционному принципу единого экономического пространства России и единой финансовой и налоговой политики (ст. 8, 74, 114 Конституции РФ), который означает, что не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации, прямо или косвенно ограничивающие свободное перемещение в пределах территории Российской Федерации товаров, работ, услуг или финансовых средств, либо иначе ограничивать или создавать препятствия не запрещенной законом экономической деятельности физических лиц и организаций (п. 4 ст. 3 НК РФ).

Принцип единства налоговой системы Российской Федерации раскрывается через законодательное закрепление тенденции централизации российской налоговой системы:

- исчерпывающий перечень всех налогов закрепляется в Налоговом кодексе РФ (ст. 13, 14, 15);
- не могут устанавливаться федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные Налоговым кодексом РФ (п. 6 ст. 12);
- отмена федеральных, региональных и местных налогов осуществляется только Налоговым кодексом РФ (п. 5 ст. 12);
- четкое определение границ регионального и местного нормотворчества в налоговой сфере (п. 3 и 4 ст. 12 НК РФ).

Кроме того, этот принцип налогового права обеспечивается единой системой федеральных налоговых органов. Налоговые органы, как относящиеся к федеральным экономическим службам, в соответствии с Конституцией РФ находятся в ведении Российской Федерации (ст. 71, п. «ж»); налоговые органы в субъектах Российской Федерации являются территориальными органами федеральных органов исполнительной власти (ст. 78, ч. 1), а не органами субъектов Российской Федерации.

ГЛАВА 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

Принцип единства налоговой системы России не раз интерпретировался Конституционным Судом РФ:

— недопустимость введения региональных налогов, которые могут прямо или косвенно ограничивать свободное перемещение товаров, услуг, финансовых средств, или таких региональных налогов, которые позволяли бы формирование бюджетов одних территорий за счет налоговых доходов других территорий либо переносить уплату налогов на налогоплательщиков других субъектов РФ (постановление КС РФ от 21.03.1997);

— субъекты Российской Федерации не вправе определять налоговые изъятия произвольно, в нарушение принципов, закрепленных Конституцией РФ и федеральным законом. Это вытекает, среди прочего, из принципа единой финансовой, в том числе налоговой, политики, закрепленного ст. 114 Конституции РФ (постановление КС РФ от 04.04.1996);

— установление общих принципов и формирование налоговой системы, включая исчерпывающий список региональных и местных налогов как источников поступлений в региональные и местные бюджеты, осуществляются федеральным законом в соответствии с Конституцией РФ (постановление КС РФ от 30.01.2001);

— право субъектов Российской Федерации на установление налогов всегда носит производный характер, поскольку субъекты Российской Федерации связаны общими принципами налогообложения, закрепленными в федеральном законодательстве (постановление КС РФ от 21.03.1997).

5.8. Принцип добросовестности налогоплательщика, выводимый из решений Конституционного Суда РФ, будет рассмотрен в последней главе.

ГЛАВА 2.

Установление налога и налоговая обязанность

1. Налог: понятие и правовые признаки.
2. Установление и введение налога.
3. Система налогов и сборов. Специальные налоговые режимы.
4. Налоговая обязанность: понятие и стороны налоговой обязанности.

1. Налог: понятие и правовые признаки

1.1. Центральным институтом налогового права является налоговая обязанность. Конституционная обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы представляет собой ту ось, вокруг которой формируется все налоговое право.

Прежде чем перейти к вопросам установления налоговой обязанности и ее исполнения конкретными участниками налоговых правоотношений, необходимо уяснить, что из себя представляет сам предмет этой обязанности — что представляет собой налог как правовая категория и каковы его основные правовые признаки?

Мы исходим из того, что читателю известна экономическая суть налогообложения. С помощью налогов публичная власть в одностороннем порядке изымает у собственников — организаций и физических лиц — часть их собствен-

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

ности, которая затем поступает в централизованные фонды публичных финансов (бюджеты) для финансирования институтов публичной власти — государства и местного самоуправления. Налоги являются основным источником пополнения публичных доходов, из которых формируются бюджеты государства и муниципальных образований.

Суть налогов и налогообложения не раз находила свое отражение в решениях Конституционного Суда РФ (постановления КС РФ от 17.12.1996, от 11.11.1997).

Право частной собственности, охраняемое Конституцией РФ (ст. 35), как это отмечает в своих решениях Конституционный Суд РФ, не является абсолютным и не принадлежит к таким правам, которые в соответствии с Конституцией РФ (ст. 56) не подлежат ограничению ни при каких условиях. Оно может быть ограничено федеральным законом, но только 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 Конституции РФ по вопросу ограничения прав человека и в частности — права собственности, соответствуют общепризнанным принципам международного права. Так, согласно Всеобщей декларации прав человека от 10 декабря 1948 г., каждый человек имеет обязанности перед обществом, и при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе.

Обязанность каждого платить законно установленные налоги и сборы — это обязанность публично-правового характера, обусловленная публично-правовой природой государственной и муниципальной власти. В этом смысле налоговая обязанность не должна рассматриваться с позиции

Раздел 1

частноправового регулирования, и к ней неприменимы нормы гражданского законодательства, гарантирующие неприкосновенность права собственности.

Налоги являются необходимым условием существования государства, именно поэтому конституционная обязанность платить налоги распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик, как отмечается в постановлении Конституционного Суда РФ от 17 декабря 1996 г., не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. При этом взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично-правовой обязанности.

В обязанности налогоплательщиков, в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица, уплачивать законно установленные налоги и сборы воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому, как замечено в уже упомянутом постановлении Конституционного Суда РФ, государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых отношений в целях защиты прав и законных интересов налогоплательщиков.

1.2. До принятия Налогового кодекса РФ в российском налоговом праве применялся расширительный подход к определению налога. Под налогом понимался любой обязательный платеж в бюджетную систему Российской Федерации. Приведем в качестве примера ст. 2 Закона РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации»: «Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый плательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами. Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее — *налоги*), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему».

Очевидно, что такой расширительный подход к определению налога не содействовал дальнейшему развитию правового регулирования налоговых отношений. Поэтому в принятой в 1998 г. первой части Налогового кодекса РФ содержалось уже более точное определение налога, позволяющее отделить налог от иных обязательных публично-правых платежей в бюджет и, прежде всего, от близкого к нему по своей природе сбора.

Налог определяется законодателем как «обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований» (ст. 8 НК РФ).

Таким образом, законодательство о налогах и сборах закрепляет следующие признаки налога:

- 1) обязательный характер налогового платежа;
- 2) его индивидуальная безвозмездность;
- 3) денежная форма уплаты;
- 4) публичные цели налогообложения.

1.3. Обязательный характер уплаты налога обусловлен закрепленной на конституционном уровне обязанностью каждого платить законно установленные налоги.

Этот правовой признак налога отличает его от пожертвований в пользу государства и иных видов добровольных взносов, а также от различных форм кредитования государства и местного самоуправления.

Налог — обязательный платеж, который устанавливается публичной властью в одностороннем порядке. Обязанное

Раздел 1

лицо уплачивает налог в силу прямого предписания закона. Поскольку налоговая обязанность вытекает из закона, а не из договора, взаимоотношения между налогоплательщиком и налоговым органом называются налоговой **обязанностью**, а не обязательством. Обязательство, как известно, вытекает из договора, а «**о налогах не договариваются**», — гласит знаменитая аксиома налогового права.

Устанавливая правовой режим налоговой обязанности, законодатель исходит из того, что налогоплательщик сам добровольно исполняет свою налоговую обязанность в порядке, определенном налоговым законодательством. Если же этого не происходит, то налог взыскивается с налогоплательщика в принудительном порядке.

Конституционный Суд РФ отмечает в одном из своих решений, что в целях обеспечения исполнения публичной обязанности по уплате законно установленных налогов и возмещению 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 (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 (постановление КС от 15.07.1999).

1.4. Индивидуальная безвозмездность — правовой признак налога, позволяющий отличать его от других обязательных публично-правовых платежей, и, прежде всего, — от сбора. Уплата налога не порождает обязанность государства, в пользу которого налог уплачен, совершить в интересах налогоплательщика конкретные действия: предоставить ему дополнительные

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

общественные блага, наделить его субъективными правами. Иными словами, уплата налога не имеет следствием *встречное удовлетворение* со стороны государства (встречное удовлетворение, или *consideration* в англо-американском праве — принятие одной из сторон договора взаимных обязательств).

В отличие от налога, сбор уплачивается в связи с оказанием определенных публично-правовых услуг, совершением юридически значимых действий (выдача лицензий, разрешений, осуществление государственной регистрации и т. д.), в которых плательщик сбора персонально заинтересован. Уплата сбора носит возмездный характер, при этом возмездность сбора следует воспринимать условно: не как буквальную плату за действия, совершаемые государством или муниципальной властью, а как публично-правовой платеж *в связи* с оказанием публичной услуги, совершением юридически значимого действия.

Индивидуально возмездный характер сбора объясняет ряд особенностей его правового режима: например, соразмерность сбора масштабу, объему публичных услуг, оказываемых его плательщику.

1.5. Денежный характер налогового платежа. Несмотря на существование фактов, свидетельствующих о том, что в налоговой практике ряда государств как Востока, так и Запада сохраняются примеры уплаты налога в неденежной форме (это касается различного рода чрезвычайных налогов, сельскохозяйственных налогов и т. п.), денежная форма уплаты налогов остается основной после перехода в XIX веке от натуральных налогов к налогам денежным.

Определяя налог как платеж в форме отчуждения денежных средств налогоплательщика, законодатель оказывает непосредственное влияние и на отношение к зачетным операциям в налоговом праве. В настоящее время применение зачетного механизма в Налоговом кодексе РФ допускается только в случаях излишней уплаты или излишнего взыскания налогов.

Раздел 1

Определено отношение налогового права к бартерным и иным торгово-хозяйственным операциям, реализуемым в неденежной форме. Совершение таких операций в неденежной форме не может освобождать налогоплательщика от обязанности по внесению в бюджет такой же суммы налогов, как если бы расчет по операциям совершался в денежной форме (постановление КС РФ от 20.02.2001).

1.6. Публичные цели налога. В определении налога, содержащемся содержащейся в Налоговом кодексе РФ (ст. 8), закрепляется, что налоги уплачиваются в целях финансового обеспечения деятельности государства и муниципальных образований.

Налоги, наряду с таможенными платежами, играют определяющую роль в формировании доходной части бюджетов. Без налоговых поступлений, как бы пафосно это ни прозвучало, становится невозможным само существование государства, блокируются деятельность органов государственной и муниципальной власти, а также реализуемые ими задачи и проекты.

На публичный характер целей налогообложения как на один из основных политико-правовых признаков налога не раз обращал внимание в своих решениях Конституционный Суд РФ: в конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги «воплощен **публичный интерес всех членов общества**» (постановление КС РФ от 17.12.1996); налог представляет собой «основанную на законе денежную форму отчуждения собственности **с целью обеспечения расходов публичной власти**» (постановление КС РФ от 11.11.1997).

2. Установление и введение налога

2.1. Закрепленная в Конституции РФ обязанность каждого платить налоги и сборы, касается только тех налогов и сборов, которые являются **законно установленными**. Если будет опре-

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

делено, что налог (сбор) не был установлен законно, то не может возникнуть и обязанность уплачивать такой платеж.

Тест на признание налогов и сборов законно установленными не раз применялся в российской судебной практике. Конституционный Суд РФ неоднократно принимал решение о признании установленными незаконно ряда обязательных платежей публично-правовой природы: сбора за пограничное оформление (постановление КС РФ от 11.11.1997), лицензионных сборов за производство, розлив и хранение алкогольной продукции, за оптовую продажу алкогольной продукции (постановление КС РФ от 18.02.1997), сбора за отпускаемую электроэнергию предприятиям сферы материального производства (постановление КС РФ от 01.04.1997), лицензионного сбора за поселение в Московской области (постановление КС РФ от 02.07.1997) и т. д.

Что же следует понимать под законно установленными налогами и сборами? Понятие законно установленных налогов и сборов раскрывается в Налоговом кодексе РФ и решениях Конституционного Суда РФ. Опираясь на нормы Налогового кодекса РФ и правовые позиции Конституционного Суда РФ, можно заключить, что, во-первых, налоги и сборы должны быть установлены представительными органами государственной власти и местного самоуправления и облечены в соответствующие законодательные акты (федеральные или региональные) или решения представительных органов местного самоуправления, принятые в соответствии с установленной процедурой. Во-вторых, должны быть четко определены все основные элементы налога или сбора, без которых оказывается невозможным исчислить и уплатить этот обязательный публично-правовой платеж. В-третьих, налог должен быть введен в действие.

2.2. Значение первого требования, предъявляемого к процессу налогового нормотворчества для того, чтобы налог считался законно установленным, рассматривалось нами в предыдущей главе, в которой рассматривались источники

Раздел 1

налогового права и акты законодательства о налогах и сборах. В этой же главе нам предстоит разобраться с двумя ключевыми понятиями российского налогового права — установлением налога и введением налога.

Установить налог, как это не раз отмечал в своих решениях Конституционный Суд РФ, — не значит только дать ему название, необходимо определить в законе все существенные элементы налогообложения (постановления КС РФ от 04.04.1996, от 18.02.1997, от 11.11.1997 и др.).

Конституционный Суд РФ особо отмечает, что установить налог можно только путем такого непосредственного перечисления в законе о налоге всех основных элементов налогообложения, при котором эти элементы определены четко и однозначно.

В соответствии с Налоговым кодексом РФ (ст. 17) налог считается установленным лишь в том случае, когда определены *налогоплательщики* и *элементы налогообложения*.

Элементы налогообложения, необходимые для установления налога, исчерпывающим образом перечислены в ст. 17 Налогового кодекса РФ:

- 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. Налоговые льготы, активно применяемые в современном законодательстве о налогах и сборах в соответствии с требованиями справедливого налогового регулирования, являются факультативным элементом налогообложения и не относятся к основным элементам налогообложения, без которых налог не будет считаться установленным.

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

В зависимости от порядка установления налогов и сборов, а также территории, на которой они считаются обязательными к уплате, все налоги в Российской Федерации делятся на три вида — федеральные, региональные и местные.

Вышеупомянутые нормы Налогового кодекса РФ и правовые позиции Конституционного Суда РФ относятся ко всем трем видам налогов. Однако, очевидно, что применительно к установлению региональных и местных налогов возникают дополнительные вопросы, связанные с распределением полномочий между федерацией, ее субъектами и местным самоуправлением по вопросам определения основных элементов региональных и местных налогов.

Еще до принятия Налогового кодекса РФ Конституционный Суд РФ отмечал, что регулирование региональных налогов федеральным законодательством носит рамочный характер и предполагает, что наполнение соответствующих правовых институтов конкретным содержанием осуществляется региональным законодательством о налогах (постановление КС РФ от 21.03.1997).

Налоговый кодекс РФ уточнил объем полномочий по установлению региональных налогов, которыми наделяются законодательные органы государственной власти субъектов Российской Федерации и представительные органы муниципальных образований. Эти органы определяют в порядке и пределах, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ, налоговые ставки, а также порядок и сроки уплаты региональных и местных налогов соответственно, если эти элементы налогообложения не установлены Налоговым кодексом РФ. Кроме того, им предоставляется право устанавливать особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Следует отметить, что законодательство о налогах и сборах может делегировать органам государственной власти и местного самоуправления отдельные полномочия в рамках установления налога. Налоговый кодекс РФ может наделить федерального законодателя полномочиями по определению

Раздел 1

элементов региональных и местных налогов, регионального законодателя (законодательные органы государственной власти субъекта РФ) — полномочиями по установлению элементов федеральных и местных налогов, а представительные органы местного самоуправления — полномочиями по определению элементов федеральных и региональных налогов. Например, в соответствии со ст. 222 Налогового кодекса РФ законодательным органам власти субъектов Российской Федерации делегируется право дифференцировать размеры социальных налоговых вычетов по налогу на доходы физических лиц — налогу, который является не региональным, а федеральным.

2.3. На региональном и местном уровнях различаются понятия *установления* и *введения* налогов и сборов.

Рассматривая вопрос о полномочиях по введению региональных налогов в Российской Федерации, Конституционный Суд РФ отметил в одном из своих решений, что включение регионального налога в перечень Налогового кодекса РФ означает право субъекта Российской Федерации ввести данный налог, а не обязанность сделать это (постановление КС РФ от 30.01.2001). Это же утверждение в полной мере относится и к местным налогам и вводящим их представительным органам местного самоуправления.

Принимая решение о введении регионального или местного налога, представительные органы государственной власти субъекта Российской Федерации и местного самоуправления соответственно реализуют это отмеченное в постановлении Конституционного Суда РФ право вводить или не вводить налог на своих территориях. Помимо этого, в решении о введении налога содержатся, как правило, нормы об определении отдельных элементов налогообложения, отнесенных Налоговым кодексом РФ к нормотворческим полномочиям субъектов Российской Федерации или местного самоуправления.

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

Введение регионального или местного налога предполагает также определение даты вступления в силу налога или сбора, а также распространение необходимой информации об установленных и введенных региональных и местных налогах.

2.4. Элементы налогообложения, которые законодатель должен определить, чтобы налог считался законно установленным, как уже отмечалось, перечислены исчерпывающим образом в Налоговом кодексе РФ. В совокупности они составляют юридический состав налога.

Рассмотрим каждый из этих элементов юридического состава налога.

2.4.1. Установление налога начинается с определения **налогоплательщиков** — организаций и физических лиц, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возлагается обязанность уплачивать налоги.

2.4.2. Налоговый закон закрепляет **объект налогообложения** — юридические факты (действия, состояния, события), с наличием которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. Объектами налогообложения могут быть реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство. Например, по НДС объектом налогообложения выступает реализация товаров, работ и услуг, по акцизам — реализация подакцизных товаров, по транспортному налогу — транспортное средство, по налогу на доходы физических лиц — доход и т. д.

2.4.3. Еще одним элементом налогообложения выступает **налоговая база**, которая представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения. Налоговая база измеряет объект налогообложения, выражает его количественно. По налогу на доходы физических лиц, например, налоговой базой выступает денежное выражение дохода в рублях, по акцизам — объем

Раздел 1

реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении или их стоимость в рублях, по земельному налогу — кадастровая стоимость земельного участка в рублях, по транспортному налогу — мощность двигателя в лошадиных силах и т. д.

2.4.4. Установление налога предполагает закрепление в законе *налогового периода*, под которым понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Так, по налогу на доходы физических лиц, налогу на прибыль налоговый период составляет календарный год, по акцизам — календарный месяц и т. д.

2.4.5. Следующим элементом налогообложения, подлежащим закреплению в законе при установлении налога, является *налоговая ставка* — величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы. Налоговые ставки могут выражаться в процентах к налоговой базе (налог на прибыль, на доходы физических лиц, на имущество, НДС и др.; применительно к акцизам такие ставки называются *адвалорными*), в твердой денежной сумме на единицу налогообложения (транспортный налог, акциз по большинству подакцизных товаров) и в комбинированной (смешанной) форме, предусматривающей сочетание процентной и твердой налоговых ставок (комбинированные ставки устанавливаются применительно к отдельным подакцизным товарам).

В теории налогообложения выделяют три разновидности налоговых ставок, применяемых в современном налоговом законодательстве:

- 1) *пропорциональные* — с постоянной процентной величиной;
- 2) *прогрессивные* — с процентной ставкой, увеличивающейся с возрастанием налоговой базы;
- 3) *регрессивные* — с процентной ставкой, уменьшающейся с увеличением налоговой базы.

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

2.4.6. Порядок исчисления налога. Этот элемент налогообложения, закрепляемый в законе при установлении налога, показывает, кто и как исчисляет налоги. По общему правилу, налогоплательщик исчисляет подлежащий уплате налог самостоятельно исходя из определенной ранее налоговой базы и установленных законодательством налоговой ставки и налоговых льгот.

В отдельных случаях, закрепленных в законодательстве о налогах и сборах, исчисление налога возлагается на налоговые органы. Это касается некоторых налогов, уплачиваемых физическими лицами (налог на имущество, земельный налог, транспортный налог), и делается для того, чтобы освободить граждан от сбора информации, необходимой для исчисления налогов, а также от самих исчислений, требующих от них знаний в деталях законодательства о налогах и сборах.

Еще один способ исчисления налога предполагает возложение соответствующей обязанности на **налоговых агентов**, на которых в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению и удержанию налогов у налогоплательщика, а затем перечислению удержанных налогов в бюджетную систему Российской Федерации. Налоговыми агентами выступают, например, организации по уплате налога на доходы физических лиц или по выплате учредителям (акционерам) процентов или дивидендов.

2.4.7. Наконец, установление налога невозможно без закрепления в соответствующем налоговом законе **порядка и сроков уплаты налога**, а именно:

а) действий, которыми опосредуется налоговый платеж — совершается он однократным платежом или предусматриваются авансовые платежи;

б) способа налогового платежа — наличный или безналичный платеж, возможность уплаты налога через кассу местной администрации или организации федеральной почтовой связи и т. д.;

Раздел 1

в) сроков налогового платежа — такие сроки могут определяться в налоговом законе, во-первых, календарной датой или истечением периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами и днями, во-вторых, указанием на событие, которое должно наступить или произойти, либо на действие, которое должно быть совершено.

3. Система налогов и сборов. Специальные налоговые режимы

3.1. Реализуя свои полномочия по установлению налогов, Российская Федерация формирует *систему налогов и сборов*, взимаемых на территории Российской Федерации.

Все эти налоги, как уже отмечалось ранее, отражая федеративный характер государственного устройства Российской Федерации, оказались поделенными на три вида: федеральные, региональные и местные.

При этом определяющим критерием такого деления налогов и сборов на виды является наделение субъектов Российской Федерации и муниципальных образований полномочиями по установлению и введению региональных и местных налогов соответственно, а не то, в какие бюджеты поступают такие налоги. Федеральные налоги могут поступать как в федеральный бюджет, так в региональные и местные бюджеты согласно нормам, содержащимся в бюджетном законодательстве. Региональные и местные налоги могут также перераспределяться по бюджетам всех трех уровней в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

3.2. Федеральные налоги и сборы устанавливаются Налоговым кодексом РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации.

Исчерпывающий перечень федеральных налогов и сборов содержится в ст. 13 Налогового кодекса РФ, а основные

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

элементы каждого федерального налога и сбора установлены во второй части Налогового кодекса РФ.

Налог на добавленную стоимость (НДС)	Глава 21 НК РФ
Акцизы	Глава 22 НК РФ
Налог на доходы физических лиц (НДФЛ)	Глава 23 НК РФ
Налог на прибыль организаций	Глава 25 НК
Налог на добычу полезных ископаемых (НДПИ)	Глава 26 НК РФ
Водный налог	Глава 25.2 НК РФ
Сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов	Глава 25.1 НК РФ
Государственная пошлина	Глава 25.3 НК РФ

В настоящее время в Российской Федерации взимаются шесть федеральных налогов и два федеральных сбора.

Некоторые федеральные налоги и сборы, предусмотренные изначально в ст. 13 Налогового кодекса РФ (экологический налог, например), так и не были установлены, другие же, напротив, будучи установленными, вскоре прекратили свое существование в качестве налоговых платежей и получили новый правовой статус обязательных публично-правовых платежей неналоговой природы (таможенные пошлины и таможенные сборы).

3.3. Региональные налоги устанавливаются Налоговым кодексом РФ и законами субъектов Российской Федерации о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов Российской Федерации. Установленный региональный налог должен быть введен в действие на территории субъекта Российской Федерации. Делается это в соответствии с Налоговым кодексом РФ и законом субъекта Российской Федерации о введении регионального налога. Такой же порядок предусмотрен для прекращения действия регионального налога.

Раздел 1

Налоговый кодекс РФ четко определяет те полномочия, которыми наделяются законодательные органы субъектов Российской Федерации при установлении региональных налогов. Как уже отмечалось, они определяют налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов, если эти элементы налогообложения не установлены Налоговым кодексом РФ. Кроме того, они могут устанавливать в пределах, закрепленных Налоговым кодексом РФ, особенности определения налоговой базы, налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Исчерпывающий перечень региональных налогов содержится в ст. 14 Налогового кодекса РФ, а основные элементы каждого регионального налога установлены во второй части Налогового кодекса РФ и в ряде случаев дополнены в законах субъектов Российской Федерации в соответствии с полномочиями, переданными региональному законодателю.

Налог на имущество организаций	Глава 30 НК РФ
Налог на игорный бизнес	Глава 29 НК РФ
Транспортный налог	Глава 28 НК РФ

В настоящее время в Российской Федерации взимаются три региональных налога. Один из ранее существовавших региональных налогов — налог с продаж — был отменен вскоре после его установления. Некоторые налоги и сборы, включенные в первой редакции Налогового кодекса РФ в перечень региональных налогов и сборов, так никогда и не были установлены (например, дорожный налог, региональные лицензионные сборы).

3.4. Местные налоги — это налоги, которые установлены Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территории соответствующих муниципальных образований.

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

При установлении местных налогов представительные органы муниципальных образований наделяются правом определять налоговые ставки, порядок и сроки уплаты местных налогов, если только эти элементы налогообложения не были установлены самим Налоговым кодексом РФ. Этими же органами муниципальной власти могут устанавливаться особенности определения налоговой базы по местным налогам, соответствующие налоговые льготы, основания и порядок их применения.

Установленные местные налоги вводятся в действие на территории муниципального образования в соответствии с Налоговым кодексом РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о введении местных налогов. В таком же порядке принимается решение о прекращении действия местных налогов.

Особый порядок установления и введения в действие предусмотрен для местных налогов в городах федерального значения Москве, Санкт-Петербурге и Севастополе. На территории указанных субъектов Российской Федерации местные налоги устанавливаются Налоговым кодексом РФ и законами Москвы, Санкт-Петербурга и Севастополя о местных налогах (то есть не решениями представительных органов муниципальных образований, а так же, как и в случае с региональными налогами, — законодательными органами субъектов Российской Федерации, на территории которых расположено местное самоуправление).

Исчерпывающий перечень местных налогов содержится в ст. 15 Налогового кодекса РФ, а основные элементы каждого местного налога установлены во второй части Налогового кодекса РФ и в ряде случаев дополнены в решениях представительных органов муниципальных образований в соответствии с полномочиями, переданными на муниципальный уровень.

Земельный налог	Глава 31 НК РФ
Налог на имущество физических лиц	Глава 32 НК РФ

Раздел 1

В настоящее время в Российской Федерации взимаются два местных налога. Некоторые местные налоги и сборы, включенные в первоначальной редакции Налогового кодекса РФ в перечень местных налогов и сборов, так и не были в последующем установлены и введены в действие (например, налог на рекламу, местные лицензионные сборы). Другие же были отменены (налог на имущество, переходящее в порядке наследования и дарения).

3.5. В Налоговом кодексе РФ закреплено, что федеральные, региональные и местные налоги обязательны к уплате на территории Российской Федерации, соответствующего субъекта Российской Федерации и муниципального образования, за исключением случаев использования специальных налоговых режимов, которые могут предусматривать возможность освобождения от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

Что представляют собой специальные налоговые режимы?

Устанавливая баланс между публичными и частными интересами в налоговом праве, формируя благоприятные условия для осуществления отдельных экономически и социально значимых видов предпринимательской деятельности, Налоговый кодекс РФ, наряду с общим налоговым режимом, предусматривает применение специальных налоговых режимов, создающих более благоприятные экономические и финансовые условия для налогоплательщиков-организаций и индивидуальных предпринимателей, которые относятся к малому бизнесу, являются сельскохозяйственными товаропроизводителями или участниками соглашений о разделе продукции.

Специальный налоговый режим может быть определен как совокупность налоговых норм (институт налогового права), предусматривающих особый порядок определения элементов налогообложения, а также освобождение от обязанности по уплате отдельных налогов и сборов.

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

В Российской Федерации применяется пять разновидностей специальных налоговых режимов.

Исчерпывающий перечень специальных налоговых режимов содержится в ст. 18 Налогового кодекса РФ, а правовые характеристики каждого специального налогового режима установлены во второй части Налогового кодекса РФ и в ряде случаев уточнены и дополнены в законах субъектов Российской Федерации и решениях представительных органов муниципальных образований в соответствии с полномочиями, переданными на региональный и муниципальный уровни.

Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог)	Глава 26.1 НК РФ
Упрощенная система налогообложения	Глава 26.2 НК РФ
Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности	Глава 26.3 НК РФ
Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции	Глава 26.4 НК РФ
Патентная система налогообложения	Глава 26.5 НК РФ

В ранее действовавших редакциях Налогового кодекса РФ упоминались и другие специальные налоговые режимы (система налогообложения в свободных экономических зонах, закрытых административно-территориальных образованиях), впоследствии исключенные из налогового законодательства.

Условия использования налогоплательщиками специальных налоговых режимов перечислены в соответствующих одноименных главах второй части Налогового кодекса РФ. В них определены требования к налогоплательщикам, позволяющие им воспользоваться специальными налоговыми режимами, — допустимые виды предпринимательской деятельности, предельные размеры доходов, численности заня-

Раздел 1

тых и т. д. Кроме того, Налоговый кодекс РФ четко определяет суть трансформации налоговой обязанности при использовании специального налогового режима по сравнению с общим налоговым режимом. Например, налогоплательщики-организации, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, освобождаются от обязанности по уплате налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций, а также не признаются налогоплательщиками по НДС. При этом иные налоги уплачиваются организациями, применяющими упрощенную систему налогообложения, в соответствии с общим налоговым режимом, установленным законодательством о налогах и сборах.

Вместо тех налогов, от которых налогоплательщики освобождаются, они уплачивают налоговые платежи, которые рассчитываются по правилам, установленным для данного специального налогового режима. Так, например, индивидуальные предприниматели, перешедшие на патентную систему налогообложения, уплачивают налог в размере 6 процентов от налоговой базы, определяемой как денежное выражение потенциально возможного к получению годового дохода, устанавливаемого на календарный год законом соответствующего субъекта Российской Федерации.

Переход на одни специальные налоговые режимы осуществляется по заявлению налогоплательщика (например, упрощенная система налогообложения, патентная система налогообложения), а на другие — в императивном порядке, в силу непосредственного указания закона (система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности до 2013 г.; с 1 января 2013 г. переход на ЕНВД также стал осуществляться по заявлению налогоплательщика).

Особняком среди специальных налоговых режимов стоит система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции. Действие этого специального налогового режима регулируется Налоговым кодексом РФ вместе с Федеральным законом «О соглашениях о разделе продук-

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

ции». Этот специальный налоговый режим имеет особое значение для российской экономики, поскольку призван стимулировать приток инвестиций в поиск, разведку и добычу минерального сырья на территории Российской Федерации, ее континентального шельфа и исключительной экономической зоны.

Этот специальный налоговый режим предусматривает замену уплаты отдельных налогов и сборов разделом произведенной продукции в соответствии с заключенным соглашением о разделе продукции. Он представляет собой редкий для российского законодательства о налогах и сборах пример того, как уплата налогов в денежной форме может быть заменена на товарные поставки продукции в натуральной форме.

4. Налоговая обязанность: понятие и стороны налоговой обязанности

4.1. Ключевым институтом налогового права является *налоговая обязанность*. Понятие налоговой обязанности производно от конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы и представляет собой *публично-правовую обязанность* налогоплательщика или иного обязанного лица уплатить территориальному публично-правовому образованию, установившему налог — Российской Федерации, ее субъекту или муниципальному образованию, налоговый платеж в размере и в сроки, установленные законодательством о налогах и сборах. Этим же законодательством определяется порядок исчисления и уплаты налога.

Публично-правовая природа налогового права объясняет субординацию сторон налоговой обязанности: одна сторона наделена властными полномочиями, а другая сторона является обязанным (подчиненным) участником правоотношений.

Раздел 1

4.2. Налог уплачивается по предписанию, оформленному в виде закона (решения представительного органа) того публично-правового образования, которым этот налог устанавливается и вводится. Для федеральных налогов (налог на прибыль, налог на доходы физических лиц, НДС и др.) таким публично-правовым образованием является Российская Федерация, для региональных налогов (налог на имущество организаций, транспортный налог и др.) — субъект Российской Федерации, а для местных налогов (налог на имущество физических лиц и земельный налог) — муниципальное образование. Как уже отмечалось ранее, это не означает, что федеральные налоги поступают исключительно в федеральный бюджет, региональные — в бюджет субъекта Российской Федерации, а местные — в бюджет муниципального образования. Вопрос распределения налоговых поступлений между бюджетами бюджетной системы Российской Федерации выходит за пределы налогового права и регулируется нормами бюджетного законодательства.

4.3. Наряду с территориальными публично-правовыми образованиями, *властную сторону* налоговой обязанности, представляют *налоговые органы*, образующие в Российской Федерации единую систему органов Федеральной налоговой службы. Налоговые органы и их должностные лица, участвуя в налоговых правоотношениях, контролируют соответствие налоговой обязанности нормам законодательства о налогах и сборах и, при необходимости, гарантируют выполнение налоговой обязанности, применяя различные меры государственного принуждения.

4.4. В отдельных случаях к участию в налоговых правоотношениях могут привлекаться и другие органы исполнительной власти:

— *Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований* — в соответствии с полномочиями, закрепленными в Налоговом кодексе РФ, они дают разъяснения

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

налоговым органам, налогоплательщикам и иным обязанным субъектам налоговых правоотношений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

— **таможенные органы** (Федеральная таможенная служба, региональные таможенные управления, таможни и таможенные посты) — пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Таможенного союза в соответствии с Налоговым кодексом РФ, а также таможенным законодательством Таможенного союза ЕврАзЭС и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

4.5. Обязанной стороной при исполнении налоговой обязанности, по общему правилу, выступает лицо, обязанное уплатить налог, — **налогоплательщик**. Однако в ряде случаев обязанными лицами по налоговому праву могут стать:

— **налоговые агенты** — лица, на которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению налогов в бюджетную систему Российской Федерации (ст. 24 НК РФ);

— **банки или иные кредитные организации**, осуществляющие перечисление сумм налогов и сборов в бюджет;

— **наследники** налогоплательщика — физического лица, принявшие наследство, обремененное задолженностью по уплате отдельных налогов,

— **ликвидационная комиссия**, которая исполняет обязанность по уплате налогов и сборов, пеней, штрафов ликвидируемой организации за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества (ст. 49 НК РФ);

— **правопреемники** реорганизованного юридического лица — налогоплательщика (ст. 50 НК РФ);

— **поручители и залогодатели** (когда залогодателем является не сам налогоплательщик, а третье лицо) при получении отсрочки или рассрочки по уплате налогов.

Раздел 1

4.6. Подробнее остановимся на обязанной стороне при исполнении налоговой обязанности — лицах, обязанных уплатить налог, — *налогоплательщиках* (о налоговых органах, которым предписано контролировать исполнение налоговой обязанности, речь пойдет в главе, посвященной налоговому контролю).

Начнем рассмотрение этого вопроса с налогоплательщиков.

В российском налоговом праве выделяются две основные категории налогоплательщиков:

- а) налогоплательщики — физические лица;
- б) налогоплательщики-организации.

4.7. Налогоплательщиками — физическими лицами могут быть граждане Российской Федерации, иностранные граждане, а также лица без гражданства. В особую категорию в российском налоговом праве выделяются *индивидуальные предприниматели* — физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также главы фермерских хозяйств.

Индивидуальные предприниматели имеют особый правовой статус, участвуя в налоговых правоотношениях. Они, например, могут переходить на специальные налоговые режимы (патентная система налогообложения, система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей и т. д.).

4.8. При уплате налога на доходы физических лиц законодательство дифференцирует статус налогоплательщика — физического лица, выделяя две основные категории: налоговых резидентов Российской Федерации и лиц, не являющихся налоговыми резидентами Российской Федерации.

Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев. От того, является налогопла-

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

тельщик резидентом или нерезидентом, зависит выбор ставки и объекта по уплате налога на доходы физических лиц. Налогоплательщики-резиденты уплачивают налоги со всех доходов, которые они получают как на территории Российской Федерации, так и за ее пределами. Налогоплательщики, не являющиеся резидентами, уплачивают налог только с тех доходов, которые получены ими на территории Российской Федерации.

4.9. Налогоплательщики-организации могут быть российскими и иностранными.

Российские организации — налогоплательщики — это юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Под **иностранными организациями** в налоговом праве понимаются:

- а) иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;
- б) международные организации;
- в) филиалы и представительства иностранных юридических лиц и международных организаций, созданные на территории Российской Федерации.

Российская организация может стать налогоплательщиком только при условии, что она имеет статус **юридического лица** (например, простые товарищества, не обладающие статусом юридического лица, не являются налогоплательщиками по российскому налоговому праву). При этом иностранные организации могут выступать налогоплательщиками, не имея статуса юридического лица.

4.10. Особого внимания заслуживает рассмотрение особенностей налогово-правового статуса **филиала или иного обособленного подразделения российской организации**, под которым понимается любое территориально обособленное подразделение, по месту нахождения которого оборудованы стационарные рабочие места (рабочее место

Раздел 1

считается стационарным, если оно создается на срок более одного месяца).

Филиалы и иные обособленные подразделения российской организации не являются самостоятельными налогоплательщиками, при этом они исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений. Обособленные подразделения не могут быть привлечены к налоговой ответственности, при этом они становятся самостоятельными подконтрольными субъектами, то есть налоговые органы получают право проверять обособленные подразделения независимо от налоговых проверок самой организации-налогоплательщика.

Особый статус имеют также постоянные представительства иностранных организаций в Российской Федерации (филиалы, отделения, бюро, конторы, агентства и т. д.), которые задействованы в осуществлении уплаты налогов.

4.11. Консолидированная группа налогоплательщиков. В 2011 году российское налоговое право пополнилось новым правовым институтом — **консолидированной группой налогоплательщиков**, которой признается добровольное объединение налогоплательщиков *налога на прибыль организаций*, формируемое на основе соответствующего договора, регистрируемого в налоговом органе. В договоре определяется **ответственный участник** консолидированной группы налогоплательщиков, на которого возложены обязанности по исчислению и уплате налога на прибыль организаций.

На практике формат консолидированной группы налогоплательщиков больше всего подходит для организаций, входящих в крупный холдинг (именно такие организации отвечают требованиям, предъявляемым Налоговым кодексом РФ к участникам консолидированной группы).

Консолидированная группа создается для исчисления и уплаты налога на прибыль организаций с учетом совокупного финансового результата хозяйственной деятельности,

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

и делается это, прежде всего, в целях оптимизации налоговой нагрузки по уплате налога на прибыль. Участники консолидированной группы суммируют прибыли и убытки от результатов деятельности каждого из них, иными словами **консолидируют налоговую базу**. При этом сделки между организациями, вошедшими в консолидированную группу, как правило, не являются предметом контроля за трансфертным ценообразованием.

4.12. Налогоплательщик может участвовать в правоотношениях по исполнению налоговой обязанности лично либо через законного или уполномоченного **представителя**. При этом личное участие налогоплательщика в налоговых правоотношениях не лишает его права иметь представителя, равно как участие представителя не лишает налогоплательщика права на личное участие в указанных правоотношениях.

Законными представителями налогоплательщика-организации признаются лица, наделенные правом представлять указанную организацию на основании закона или учредительных документов организации (президент, директор, его заместитель, правление, совет директоров и т. д.), а **законными представителями налогоплательщика — физического лица** признаются лица, выступающие в качестве его представителей в соответствии с гражданским законодательством (родители, усыновители, опекуны, попечители, органы опеки и попечительства и т. д.).

Уполномоченный представитель налогоплательщика — организации или физического лица осуществляет свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством.

Ответственный участник консолидированной группы налогоплательщиков является уполномоченным представителем всех участников консолидированной группы налогоплательщиков на основании закона. Он вправе делегировать предоставленные ему Налоговым кодексом РФ полномочия по представлению интересов участников

Раздел 1

консолидированной группы третьим лицам на основании доверенности, выданной в соответствии с гражданским законодательством.

4.13. Налоговый агент, как уже отмечалось, представляет собой лицо, на которое законодательством возложены обязанности по исчислению и удержанию у налогоплательщика налогов и их последующему перечислению в бюджетную систему Российской Федерации.

Налоговый агент имеет обычно устойчивую правовую связь с налогоплательщиком. Между налоговым агентом и налогоплательщиком имеется устойчивое финансово-экономическое взаимодействие. Как правило, налоговым агентом выступает лицо, выплачивающее налогоплательщику доходы.

Налоговыми агентами выступают:

- организации в отношении налога на доходы физических лиц;
- российские контрагенты иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства на территории Российской Федерации, в отношении НДС и налога на прибыль;
- российские организации, выплачивающие учредителям (акционерам) проценты или дивиденды.

Появление налоговых агентов, по сути дополнительного звена, опосредующего отношения между налогоплательщиком и налоговым органом, оказывается необходимым и полезным сразу по нескольким причинам:

- во-первых, возложение обязанности по регулярному исчислению и уплате налога на доходы непосредственно на налогоплательщиков — физических лиц оказывается для них весьма обременительным делом, требующим знаний основ налогообложения и налогового права;
- во-вторых, в отношении иностранных физических лиц и организаций не всегда оказывается возможным осуществить непосредственный налоговый контроль; налого-

ГЛАВА 2. Установление налога и налоговая обязанность

вый контроль за налоговым агентом в этом случае оказывается более эффективным и реалистичным.

Публично-правовая природа отношений между налогоплательщиком, налоговым агентом и налоговым органом проявляется в том, что:

— удержание налогов из средств, выплачиваемых налогоплательщику, происходит без какого-либо согласования с самим налогоплательщиком;

— налоговый агент не может отказаться от выполнения своих обязанностей или изменить их каким-то образом; его обязанности определены предписаниями налогового закона, а не вытекают из договора.

В рамках налоговой обязанности, одной из сторон которой является налоговый агент, обязанность налогоплательщика считается исполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

4.14. Банки могут участвовать в налоговых правоотношениях в различных ипостасях: как налогоплательщики, как налоговые агенты и как финансовые посредники между налогоплательщиком и публично-правовым образованием, установившим налог. В последнем случае они, как и в двух предыдущих, выступают участниками налоговых отношений.

Обычно отношения клиента и банка регулируются нормами частного права и оформляются соответствующим гражданско-правовым договором. Однако отношения между банком и клиентом-налогоплательщиком по уплате причитающегося налога возникают не из договора, а вытекают непосредственно из предписания закона. Таким образом, эти отношения приобретают публично-правовую природу.

На это обстоятельство не раз обращал внимание Конституционный Суд РФ:

— налоговое законодательство устанавливает публично-правовые обязанности банков в их отношениях с налогоплательщиками (постановление КС РФ от 12.10.1998);

Раздел 1

— отношения между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними поручений на списание налоговых платежей являются налоговыми правоотношениями (определение КС РФ от 25.07.2001);

— на налогоплательщика возлагается публично-правовая обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения — публично-правовая обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет (постановление КС РФ от 12.10.1998).

Характеризуя правовое положение банка как финансового посредника при исполнении налоговой обязанности, следует различать границу между налоговым и бюджетным регулированием отношений, связанных с налоговыми платежами: «Налоговые отношения, возникающие между налогоплательщиками и кредитными учреждениями при исполнении последними платежных поручений на списание налоговых платежей, регулируются налоговым законодательством. Отношения по зачислению средств, поступивших в уплату налогов на бюджетные счета, являются бюджетными» (постановление КС РФ от 12.10.1998). Таким образом, налоговое и бюджетное законодательство различают понятия **уплаты налога** (относится к предмету налогового права) и **зачисления налога** (составляет предмет бюджетного права).

Правовой статус банка как участника правоотношений по исполнению налоговой обязанности составляют не только те нормы, которыми устанавливается порядок исполнения платежных поручений на списание налогов, но и различные нормы по предварительному финансовому контролю и предоставлению информации налоговым органам (открытие банковского счета только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, обязанность информировать налоговый орган об открытии или закрытии счета, об изменении его реквизитов и т. д.).

ГЛАВА 3.

Исполнение налоговой обязанности

1. Фиксация налоговой обязанности: исчисление налога
2. Добровольное исполнение налоговой обязанности
3. Принудительное исполнение налоговой обязанности
4. Изменение параметров налоговой обязанности: перенос сроков уплаты налогов
5. Обеспечение исполнения налоговой обязанности
6. Прекращение налоговой обязанности

1. Фиксация налоговой обязанности: исчисление налога

1.1. Обязанность по уплате налога или сбора возникает при наличии оснований, установленных Налоговым кодексом РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

Основания возникновения налоговой обязанности по каждому конкретному налогу должны быть определены в налоговом законе. Как уже отмечалось, юридические факты, с наступлением которых законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога, составляют один из основных элементов налогообложения — *объект налогообложения*, без определения которого налог не может считаться установленным.

Для каждого налога или сбора, входящего в систему налогов и сборов Российской Федерации, в соответствующей

Раздел 1

главе второй части Налогового кодекса РФ устанавливаются объект налогообложения и основания для уплаты соответствующего налога и сбора.

Так, например, основанием для уплаты земельного налога является обладание земельными участками на праве собственности, праве постоянного (бессрочного) пользования или праве пожизненного наследуемого владения.

Основанием для уплаты транспортного налога является регистрация транспортного средства в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Налог на доходы физических лиц (НДФЛ) уплачивается по факту получения налогоплательщиком дохода от источников в Российской Федерации и за ее пределами (для налогоплательщиков, не являющихся российскими резидентами, — только от источников в Российской Федерации); при этом доходы, облагаемые НДФЛ, могут быть получены в денежной или натуральной форме, а также в виде материальной выгоды.

Основанием для возникновения налоговой обязанности по уплате НДС и акцизов с товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза ЕврАзЭС, является факт ввоза товара и пересечения им таможенной границы, обозначенный в таможенной декларации, и т. д.

В приведенных примерах датой возникновения налоговой обязанности будет считаться: по земельному налогу — дата приобретения налогоплательщиком права на обладание земельным участком, обозначенная в соответствующем правоустанавливающем документе; по транспортному налогу — дата регистрации транспортного средства; по налогу на доходы физических лиц — документально подтвержденная дата получения налогоплательщиком облагаемого дохода; по НДС и акцизам с товаров, ввозимых на таможенную территорию Таможенного союза ЕврАзЭС, — дата пересечения таможенной границы, обозначенная в грузовой таможенной декларации.

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

1.2. Возникновение налоговой обязанности автоматически влечет за собой, во-первых, **обязанность по исчислению налога** (фиксация размера налоговой обязанности и срока ее исполнения), а, во-вторых, **обязанность по уплате налога** (в полном объеме, в установленные сроки и в установленном порядке).

Исчисление налога представляет собой арифметическое действие по применению налоговой ставки к налоговой базе.

Обязанность по исчислению налога предполагает:

- а) установление лица, на которого законом возложена обязанность по исчислению налога;
- б) определение налоговой базы;
- в) выбор применимой налоговой ставки;
- г) применение налоговых льгот, если они установлены законодательством;
- д) расчет суммы налогов, подлежащих уплате.

1.3. Ранее уже отмечалось, что обязанность по исчислению налога может быть возложена на самого налогоплательщика или налоговый орган, а также на налогового агента.

Первая модель исчисления налога предполагает, что **налогоплательщик самостоятельно** исчисляет размер налога, подлежащего уплате за данный налоговый период. По результатам произведенных расчетов налогоплательщик подает **налоговую декларацию**, в соответствии с которой он уплачивает причитающийся налог. Налоговая декларация является объектом налогового контроля: налоговый орган в соответствии с установленной в Налоговом кодексе РФ процедурой может корректировать содержащиеся в ней расчеты и, соответственно, изменять величину налога, подлежащего уплате.

Вторая модель исчисления налога исходит из того, что в интересах налогоплательщика исчисление налога производится непосредственно **налоговым органом**. Как уже отмечалось, делается это, в первую очередь, для того, чтобы не обременять налогоплательщика, которым является физическое лицо, знанием налогового законодательства,

Раздел 1

а также иной правовой и экономической информации, необходимой для самостоятельного расчета величины налоговой обязанности. Такой порядок исчисления налога предусматривается в отношении уплачиваемых физическими лицами транспортного налога, налога на имущество, а также земельного налога. Данная модель исчисления налога оформляется через специальный налоговый документ — **налоговое уведомление**.

Требования к содержанию налогового уведомления и порядку доведения его до налогоплательщика устанавливаются Налоговым кодексом РФ. Если налог исчисляется налоговым органом, последний обязан не позднее чем за 30 дней до наступления срока платежа направить налогоплательщику налоговое уведомление, в котором указывается размер подлежащего уплате налога, расчет налоговой базы и сроки уплаты налога.

Третья модель предполагает возложение обязанности по исчислению налога на **налогового агента**. Налоговыми агентами — организации в отношении налога на доходы физических лиц, российские контрагенты иностранных организаций, не имеющих постоянного представительства на территории Российской Федерации, в отношении НДС и налога на прибыль, а также российские организации, выплачивающие учредителям (акционерам) проценты или дивиденды, — исчисляют налоги, удерживают их и перечисляют в бюджет. Расчеты по исчислению налогов содержатся в расчетах и декларациях, которые налоговый агент подает в установленном порядке в налоговый орган, а также в документах, которые он представляет налогоплательщику (расчетный листок по заработной плате, справка о доходах физического лица и т. д.).

1.4. При исчислении налога должна быть определена **налоговая база**. Это делает, как правило, лицо, на которое возложена обязанность по исчислению налога.

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

Источник данных для получения информации о налоговой базе зависит от самого налога и объекта налогообложения.

При определении налоговой базы для поимущественных налогов используются данные *государственных кадастров недвижимости, регистрационных документов транспортных средств* и др.

При исчислении налога на прибыль, НДС, акциза и др. организации-налогоплательщики определяют налоговую базу на основе *документов бухгалтерского и налогового учета*.

Определение налоговой базы по налогу на доходы физических лиц (в том случае, когда он исчисляется и уплачивается не налоговым агентом, а самим налогоплательщиком) менее формализован. Налогоплательщик — физическое лицо может использовать в этих целях любую документированную информацию о полученных доходах.

При определении налоговой базы все денежные показатели — доходы, выручка, расходы — в иностранной валюте пересчитываются в рубли по курсу Банка России на дату, соответствующую моменту определения налоговой базы.

1.5. При определении размеров доходов и расходов с целью последующего установления налоговой базы в российском налоговом праве применяются два основных *метода учета налоговой базы*:

1) *кассовый* (метод присвоений) — при определении налоговой базы учитываются только те доходы, которые реально получены налогоплательщиком, и расходы, которые им реально произведены;

2) *накопительный* (метод начислений) — налоговая база определяется, учитывая момент возникновения имущественных прав и обязательств. При накопительном методе доходами признаются все суммы, право на получение которых возникло у налогоплательщика за налоговый период, независимо от фактического поступления таких доходов; главное — такие доходы должны быть *начислены*.

Раздел 1

1.6. При исчислении отдельных налогов налоговая база может подразделяться на различные группы (сегменты), имеющие существенные экономические различия, и для каждой такой группы будет устанавливаться собственная налоговая ставка. В этом случае мы сталкиваемся с **множественностью налоговых баз** в рамках одного налога.

Проиллюстрировать такую ситуацию можно на примере налога на доходы физических лиц. В зависимости от конкретного вида дохода, облагаемого налогом, — заработной платы, иного дохода от трудовой деятельности, дивидендов, доходов от операций с ценными бумагами, стоимости выигрышей и призов, процентных доходов по вкладам в банках и т. д. — налоговая ставка может меняться от 9 до 35 процентов.

1.7. Налоговая база, по общему правилу, определяется непосредственно с использованием реальных и документально подтвержденных показателей состояния налоговой базы (**прямой** способ определения налоговой базы). Наряду с этим, может использоваться **косвенный** (расчетный) **способ** определения налоговой базы, предполагающий, что она может быть определена по аналогии, с использованием данных, полученных в результате налоговых проверок иных налогоплательщиков, занимающихся аналогичной предпринимательской деятельностью в похожих условиях.

Косвенный способ применяется в соответствии со ст. 31 Налогового кодекса РФ, в которой установлено право налогового органа «определять суммы налогов, подлежащие уплате налогоплательщиками в бюджетную систему Российской Федерации, расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках в случаях отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содер-

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

жанием 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».

Кроме прямого и расчетного методов определения налоговой базы, в налоговом праве может применяться также **условный способ**, предполагающий возможность использования ряда вторичных, условных характеристик для определения налоговой базы. Такой метод применяется, например, при переходе на систему налогообложения в виде единого налога на вмененный доход. В этом случае налоговая база рассчитывается исходя из так называемой **базовой доходности**, под которой понимается **условная месячная доходность** в стоимостном выражении на ту или иную единицу физического показателя, характеризующего определенный вид предпринимательской деятельности: для бытовых услуг это количество занятых на предприятии, для розничной торговли — площадь торгового зала, для оказания услуг по перевозке пассажиров — количество посадочных мест и т. д.

1.8. После того, как налоговая база определена, лицо, обязанное исчислить налог, определяет **применимую ставку**, то есть ту ставку, которая действует применительно к данному объекту налогообложения на момент исчисления налога, и путем умножения величины налоговой базы на размер налоговой ставки определяет параметры налоговой обязанности.

Налоговый кодекс РФ устанавливает, что сумма налога всегда исчисляется *в полных рублях*. Сумма налога менее 50 копеек отбрасывается, а сумма налога 50 копеек и более округляется до полного рубля.

1.9. Лицо, исчисляющее налог, должно использовать при налоговых расчетах информацию о том, какими **налоговыми**

Раздел 1

льготами обладает налогоплательщик на момент определения налоговой обязанности.

Налоговые льготы представляют собой **преимущества**, предоставляемые **отдельным категориям налогоплательщиков**. Они никогда не могут иметь индивидуального характера.

Налоговая льгота является субъективным правом налогоплательщика, от использования которого он может отказаться или действие которого он может приостановить, если последнее не запрещено законодательством (например, от использования налоговой льготы нельзя отказаться в соответствии с нормами законодательства, регулирующими НДС).

Налоговая льгота представляет собой законное средство оптимизации (минимизации) налоговой обязанности, при этом использование налоговых льгот никоим образом не может поставить под сомнение добросовестность налогоплательщика. Конституционный Суд РФ в одном из своих решений отмечает, что в случае, когда закон предусматривает налоговые льготы, освобождающие от уплаты налогов или позволяющие снизить их сумму, обязанность уплатить законно установленные налоги предполагает необходимость их уплаты только в той части, на которую льготы не распространяются (постановление КС РФ от 27.05.2003).

1.10. Налоговые льготы предоставляются налогоплательщикам в следующих основных формах:

а) *освобождение отдельных категорий налогоплательщиков от уплаты налогов*, предоставляемое как на бессрочной основе, так и на определенный период («налоговые каникулы»). Так, от уплаты налога на имущество физических лиц и земельного налога актами законодательства о налогах и сборах, принимаемыми на региональном и муниципальном уровнях, освобождаются пенсионеры, инвалиды, многодетные матери и другие бенефициары государственной социальной политики;

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

б) *освобождение отдельных объектов от налогообложения*. Налоговый кодекс РФ выводит десятки видов доходов из-под обложения налогом на доходы физических лиц (пенсии, алименты, стипендии и т. д.), ряд объектов недвижимости освобождается от уплаты имущественных налогов (объекты социально-культурной сферы, памятники истории и архитектуры и т. д.);

в) *налоговые вычеты* — суммы, на которые уменьшается налоговая база. Законодательство о налогах и сборах может устанавливать верхние пределы таких налоговых вычетов или оставлять их не лимитированными. Так, по налогу на доходы физических лиц законом предусмотрены четыре вида налоговых вычетов — стандартные, социальные, имущественные и профессиональные.

г) *снижение налоговой ставки*. Налоговый кодекс РФ устанавливает ставку НДС на товары для детей, некоторые медицинские товары в 10% против «стандартной» ставки 18%.

2. Добровольное исполнение налоговой обязанности

2.1. Как уже отмечалось, одной из правовых характеристик налога является обязательный характер налогового платежа. В то же время налоговое право, устанавливая правовой режим исполнения налоговой обязанности, исходит из того, что налоговая обязанность исполняется налогоплательщиком *добровольно*. И только в случае неисполнения налоговой обязанности в добровольном порядке налоговая обязанность может быть исполнена *принудительно*, с использованием соответствующих мер принудительного исполнения, которыми наделяются налоговые органы.

При этом добровольное исполнение налоговой обязанности налогоплательщиком не означает, что налогоплательщик может исполнить налоговую обязанность *произвольно*, то есть по собственному усмотрению — в неполном, ограни-

Раздел 1

ченном объеме или в иные, более поздние сроки, чем те, что установлены законодательством о налогах и сборах.

Единственное, что допускается сделать при исполнении налоговой обязанности «по собственному усмотрению» — это уплатить налог *досрочно*.

Таким образом, добровольное исполнение налоговой обязанности предполагает ее *надлежащее исполнение*: налогоплательщик должен уплатить налог в полном объеме, в установленные сроки и в соответствии с порядком, закрепленным в налоговом законе.

2.2. Добровольное исполнение налоговой обязанности надлежащим образом предполагает, что налогоплательщик уплачивает налоги *самостоятельно*. Уплата налога за налогоплательщика возможна только в тех случаях, которые определены непосредственно в Налоговом кодексе РФ (ранее они уже упоминались в качестве «производных» от налогоплательщика обязанных лиц — налоговые агенты, наследники, правопреемники, поручители т. д.).

Такая трактовка добровольного исполнения налоговой обязанности ставит вне закона (признает *ничтожными*, то есть никогда не порождающими правовых последствий) практику *налоговых оговорок*, под которыми понимаются статьи в гражданско-правовых и трудовых договорах, предусматривающие возможность уплаты налогов третьим лицом, не являющимся налогоплательщиком по налоговому праву.

2.3. Самостоятельный характер исполнения налога означает не только то, что налогоплательщик уплачивает налог сам непосредственно, но и то, что делает он это из *своих собственных средств*. Именно такое толкование самостоятельного исполнения налоговой обязанности, по мнению Конституционного Суда РФ, позволяет четко персонифицировать уплачиваемые в качестве налога денежные средства, избежать различного рода злоупотреблений при исполнении налоговой обязанности и обеспечить эффективность и действенность налогового контроля. В одном из

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

определений Конституционного Суда РФ отмечается, что «платежные документы на уплату налога должны исходить от налогоплательщика и быть подписаны им самим, а уплата соответствующих сумм должна производиться за счет средств налогоплательщика, находящихся в его свободном распоряжении, т. е. за счет его собственных средств». Далее уточняется: «Налогоплательщик обязан самостоятельно, т. е. от своего имени и за счет своих собственных средств, уплатить соответствующую сумму налога в бюджет. При этом на факт признания обязанности налогоплательщика по уплате налога исполненной не влияет то, в какой форме — безналичной или наличной — происходит уплата денежных средств; важно, чтобы из представленных платежных документов можно было четко установить, что соответствующая сумма налога уплачена именно этим налогоплательщиком и именно за счет его собственных денежных средств. Иное толкование понятия «самостоятельное исполнение налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога» привело бы к невозможности четко идентифицировать денежные средства, за счет которых производится уплата налога, и к недопустимому вмешательству третьих лиц в процесс уплаты налога налогоплательщиком, что не только препятствовало бы результативному налоговому контролю за исполнением каждым налогоплательщиком своей обязанности по уплате налога, но и создавало бы выгодную ситуацию для уклонения недобросовестных налогоплательщиков от законной обязанности уплачивать налоги путем неотражения на своем банковском счете поступающих доходов» (определение КС РФ от 22.01.2004).

2.4. Ключевым вопросом в процедуре добровольного исполнения налоговой обязанности является определение *момента, когда налог считается уплаченным*. До принятия Налогового кодекса РФ российская правоприменительная практика регулярно сталкивалась с многочисленными на-

Раздел 1

логовыми спорами, возникавшими из-за законодательной неурегулированности этого вопроса.

Действовавший в то время Закон РФ «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» связывал исполнение налоговой обязанности с уплатой налога и при этом не определял момента, когда налог считался уплаченным. В такой правовой ситуации началось формирование судебной практики, исходившей из того, что таким моментом считается дата зачисления налога в бюджет. Подобная практика приводила к тому, что после списания банком денежных средств налогоплательщика на основании его платежного поручения, налоговый орган повторно списывал средства в качестве недоимки из-за того, что банк по каким-то причинам не обеспечил поступление первоначально списанных средств в бюджет. Похожие злоупотребления в банковской сфере были в 1990-е гг. многочисленными и приводили к тому, что действовавшие тогда налоговые нормы оказывались явно конфликтогенными.

2.5. Налоговый кодекс РФ учел негативный опыт 1990-х гг. и включил норму, определяющую момент, когда обязанность по уплате налога считается исполненной в различных ситуациях, возникающих при уплате налога.

При оплате налога через финансового посредника (банк) законодатель считает налог уплаченным не в момент его зачисления в бюджет (за это отвечает не налогоплательщик, а банк или иной компетентный финансовый посредник), а в момент, когда налогоплательщик осуществил надлежащим образом оформленное волеизъявление по передаче финансовому посреднику денежных средств, достаточных для уплаты налога.

По действующему налоговому законодательству налог считается уплаченным:

— с момента предъявления в банк поручения на уплату налога (только при наличии достаточного денежного остатка на счете);

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

— с момента отражения на лицевом счете организации операции по перечислению соответствующих денежных средств в бюджет (для бюджетных организаций);

— с момента внесения соответствующей денежной суммы в банк, в кассу органа местного самоуправления или организацию связи (для налогоплательщиков — физических лиц);

— с момента передачи в банк поручения на перечисление в бюджетную систему денежных средств без открытия счета в банке (при условии достаточности электронных денежных средств);

— с момента вынесения налоговым органом или судом решения о зачете излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налога;

— с момента удержания налога налоговым агентом.

2.6. Отзыв налогоплательщиком платежного поручения на оплату налога, возврат банком неисполненного платежного поручения приводят к тому, что обязанность по уплате налога ***признается неисполненной***.

К таким же правовым последствиям приводят:

а) *неправильное указание в поручении на перечисление налога такой информации, как номер счета Федерального казначейства и наименование банка получателя*. Исполнение налоговой обязанности предполагает перевод соответствующих денежных средств не просто в бюджетную систему Российской Федерации, но на конкретный счет Федерального казначейства. Поступление налога не в тот бюджет, который предусмотрен бюджетным законодательством, означает, что налоговая обязанность не может считаться исполненной надлежащим образом, поскольку надлежащий получатель налога не сможет им распорядиться, а ненадлежащий получатель обязан вернуть поступивший ему платеж.

В том случае, если ошибка в тексте поручения на перечисление налога не помешала перечислению средств в бюджетную систему, налогоплательщик вправе подать

Раздел 1

в налоговый орган заявление о допущенной ошибке. В этом случае по инициативе налогового органа или налогоплательщика может проводиться **совместная сверка** уплаченных налогов;

б) наличие у налогоплательщика на день предъявления в банк поручения на уплату налога иных неисполненных требований, которые предъявлены к его счету и которые в соответствии с гражданским законодательством исполняются в первоочередном порядке (например, требования по исполнительным документам в связи с уплатой алиментов, по выходным пособиям, по выплате вознаграждений по авторским договорам и т. д.). Если на счете нет достаточного остатка для удовлетворения всех требований, то после исполнения требований, реализуемых в приоритетном порядке, для исполнения налоговой обязанности может не оказаться достаточного количества средств.

3. Принудительное исполнение налоговой обязанности

3.1. Налогоплательщик добровольно и надлежащим образом исполняет налоговую обязанность, уплачивая налог в полном объеме и в установленные законом сроки.

Налог, не уплаченный в установленный срок, трансформируется в **недоимку** (если не получено разрешение налогового органа на перенос уплаты налога на более поздний срок). Недоимка и пени, начисленные за просрочку уплаты налога, образуют задолженность по исполнению налоговой обязанности, или **налоговую задолженность**, для погашения которой налоговые органы наделяются определенными властными полномочиями. В этом случае происходит не добровольное, а **принудительное исполнение** налоговой обязанности.

3.2. Процедура принудительного исполнения налоговой обязанности проходит в три этапа:

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

- 1) направление налогоплательщику письменного требования об уплате налогов;
- 2) взыскание налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика в банках, а также за счет его электронных денежных средств;
- 3) взыскание налога за счет иного имущества налогоплательщика.

В зависимости от субъекта налоговой обязанности различают **судебный порядок** исполнения налоговой обязанности и исполнение налоговой обязанности в **бесспорном порядке**, предполагающее, что налоговый орган направляет в банк поручение на перечисление сумм налога в бюджетную систему, которое подлежит безусловному исполнению банком во внесудебном порядке и без согласия налогоплательщика.

В бесспорном порядке налог взыскивается с налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей. В судебном порядке недоимка взыскивается с физических лиц. Налоговое право предусматривает отдельные случаи взыскания недоимки в судебном порядке с налогоплательщиков-организаций:

— с организаций, которым открыт лицевой счет в соответствии с бюджетным законодательством (бюджетные организации);

— с организаций или индивидуальных предпринимателей, если их обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом юридической квалификации сделки (например, когда налоговые органы считают сделку мнимой или притворной, заключенной с целью уклонения от уплаты налогов);

— и т. д.

Конституционный Суд РФ подтвердил, что бесспорный порядок взыскания налоговых платежей с налогоплательщика-организации при наличии последующего судебного контроля как способа защиты прав юридического лица не противоречит требованиям Конституции РФ (постановление КС РФ от 17.12.1996).

Раздел 1

3.3. Требование об уплате налога — мера предупредительного и профилактического характера. Требование направляется налогоплательщику при наличии у него недоимки.

Требование об уплате налога представляет собой извещение налогоплательщика о неуплаченной сумме налога, а также об обязанности уплатить в установленный срок неуплаченную сумму налога. Оно содержит сведения о сумме задолженности по налогу, размере начисленных пеней, сроке исполнения требования, а также мерах по взысканию налога и обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, которые применяются в случае неисполнения требования налогоплательщиком. Требование об уплате налога, направляемое физическому лицу, должно содержать также сведения о сроке уплаты налога, установленном законодательством о налогах и сборах.

Налоговый орган направляет налогоплательщику требование об уплате налога не позднее **трех месяцев** со дня выявления недоимки.

Требование об уплате налога по результатам налоговой проверки должно быть направлено налогоплательщику **в течение 20 дней** с даты вступления в силу соответствующего решения.

Требование об уплате налога передается руководителю организации или физическому лицу лично под расписку или иным способом, подтверждающим дату его получения. Если передать требование таким образом оказывается невозможным, то оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным через шесть дней с даты направления письма.

Требование об уплате налога должно быть исполнено в течение **восьми дней** с даты получения указанного требования, если только более продолжительный период времени для уплаты налога не указан в самом требовании.

Если обязанность налогоплательщика по уплате налога изменилась после направления требования об уплате налога,

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

налоговый орган обязан направить указанным лицам уточненное требование.

3.4. Если после истечения срока исполнения требования об уплате налога, налоговая обязанность остается невыполненной, то наступает второй этап процедуры принудительного взыскания — **взыскание налога за счет денежных средств на счетах налогоплательщика.**

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного в требовании об уплате налога, но не позднее **двух месяцев после** истечения указанного срока.

Решение налогового органа о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается **недействительным** и не подлежит исполнению. В этом случае налоговый орган в течение шести месяцев может обратиться в суд с заявлением о взыскании налога.

Решение налогового органа о взыскании доводится до сведения налогоплательщика в течение **шести дней** после вынесения указанного решения.

Как и в случае с требованием об уплате, в отношении решения о взыскании применяется норма, в соответствии с которой в случае невозможности вручения решения о взыскании налогоплательщику под расписку или передачи иным способом, свидетельствующим о дате его получения, решение о взыскании направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней со дня направления заказного письма.

Налоговый орган в течение **одного месяца** со дня принятия решения о взыскании налогов направляет в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, **инкассовое поручение на перечисление сумм в бюджетную систему Российской Федерации.** В отношении налогоплательщика-организации такое требование является бесспорным и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством.

Раздел 1

Взыскание производится с *рублевых расчетных (текущих) счетов*. Если же средств на рублевых счетах оказывается недостаточно, то взыскание производится с *валютных счетов*. В этом случае оно производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Банка России, установленному на дату продажи валюты.

Не производится взыскание налога с *депозитного счета* налогоплательщика, если не истек срок действия депозитного договора. При этом налоговый орган вправе дать банку поручение на перечисление по истечении срока действия депозитного договора денежных средств с депозитного счета на расчетный (текущий) счет налогоплательщика, если к этому времени не будет исполнено направленное в этот банк поручение налогового органа на перечисление налога.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика налоговый орган вправе взыскать налог за счет электронных денежных средств.

При взыскании налога с рублевых счетов поручение налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения поручения. При взыскании налога с валютных счетов перечисление исполняется не позднее двух операционных дней.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика в день получения банком поручения налогового органа на перечисление налога такое поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета.

В целях обеспечения принудительного взыскания налогов могут быть использованы такие обеспечительные меры, как приостановление операций по счетам налогоплательщика — организации или индивидуального предпринимателя в банках либо приостановление переводов электронных денежных средств.

3.5. Если на счетах налогоплательщика недостаточно средств для взыскания налога, или у налогового органа от-

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

существует информация о таких счетах, **взыскание налога** осуществляется **за счет иного имущества налогоплательщика**.

Обращение взыскания на имущество должника производится в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога, но с учетом тех сумм, которые уже были списаны в бесспорном порядке со счетов налогоплательщика.

При этом законодательство не допускает одновременно обращения взыскания как на денежные средства, так и на имущество налогоплательщика. Для того чтобы не случилось повторного изъятия одних и тех же сумм, взыскание на денежные средства и взыскание на имущество осуществляются последовательно — один этап процедуры принудительного исполнения налоговой обязанности следует за другим.

Решение о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика принимается **в течение одного года** после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании налога, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и не подлежит исполнению. В этом случае налоговый орган может в течение двух лет обратиться в суд с заявлением о взыскании с налогоплательщика причитающейся суммы налога.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика производится по решению руководителя налогового органа путем направления **в течение трех дней** с момента вынесения такого решения соответствующего **постановления судебному приставу-исполнителю** для исполнения в порядке, установленном Федеральным законом «Об исполнительном производстве», с учетом особенностей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Судебный пристав-исполнитель должен **в двухмесячный срок** со дня поступления к нему указанного постановления совершить исполнительные действия и выполнить требования, содержащиеся в постановлении о взыскании.

Для того, чтобы обеспечить налогоплательщику возможность продолжения производственно-хозяйственной деятельности после принудительного взыскания налогов, уста-

Раздел 1

навливается *очередность взыскания налогов* за счет имущества налогоплательщика:

1) наличные денежные средства и денежные средства в банках, на которые не было обращено взыскание;

2) имущество, не участвующее непосредственно в производстве продукции, в частности ценные бумаги, валютные ценности, производственные помещения, легкой автотранспорт и т. п.;

3) готовая продукция, а также иные материальные ценности, не участвующие и не предназначенные для непосредственного участия в производстве;

4) сырье и материалы, предназначенные для непосредственного участия в производстве, а также станки, оборудование, здания, сооружения и другие основные средства;

5) имущество, переданное по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

6) другое имущество, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования индивидуальным предпринимателем или членами его семьи.

В случае взыскания налога за счет имущества, не являющегося денежными средствами, обязанность налогоплательщика по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика и погашения задолженности налогоплательщика за счет вырученных сумм.

3.6. Особенности взыскания налогов с налогоплательщиков — физических лиц. Как уже отмечалось, в отличие от порядка взыскания налогов с налогоплательщиков-организаций, взыскание налогов с физических лиц (при условии, что они не являются индивидуальными предпринимателями) всегда осуществляется *в судебном порядке*.

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

Исковое заявление в суд может быть подано налоговым органом в течение шести месяцев со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога. Заявление о взыскании налога подается налоговым органом в суд, если общая сумма налога, сбора, пеней, штрафов, подлежащая взысканию с физического лица, превышает 3 000 рублей.

К заявлению о взыскании может прилагаться ходатайство налогового органа о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения требования.

Рассмотрение дел о взыскании налога за счет имущества физического лица производится в соответствии с гражданским процессуальным законодательством.

Налоговый кодекс РФ устанавливает очередность обращения взыскания налога на имущество физического лица:

1) с денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа;

2) с наличных денежных средств;

3) с имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;

4) с другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

3.7. Обосновывая различия в порядке взыскания налогов с налогоплательщиков-организаций и налогоплательщиков — физических лиц, Конституционный Суд РФ отметил, что юридическое лицо, в отличие от физического лица, имеет обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам именно этим имуществом. Гражданин же использует свое имущество не только для занятия предпринимательской

Раздел 1

деятельностью (в случае, если он является индивидуальным предпринимателем без образования юридического лица), но и в качестве собственно личного имущества, необходимого для осуществления неотчуждаемых прав и свобод. Имущество гражданина в этом случае юридически не разграничено.

Различный порядок взыскания налоговых платежей с физических и юридических лиц направлен не на то, чтобы поставить их в неравное положение в сфере налоговых отношений (в отношении обязанности уплатить налоги), а на то, чтобы не допустить административного вмешательства в права личности тогда, когда вопрос может быть разрешен лишь посредством судебного разбирательства. Взыскание налоговых платежей с физических лиц в беспорядном порядке, по мнению Конституционного Суда РФ, явилось бы выходом за рамки собственно налоговых публично-правовых отношений и вторжением в иные отношения, в том числе гражданско-правовые, в которых стороны не находятся в состоянии власти-подчинения, и поэтому одна сторона по отношению к другой не может действовать властно-обязывающим образом (постановление КС РФ от 17.12.1996).

4. Изменение параметров налоговой обязанности: перенос сроков уплаты налогов

4.1. Изменение параметров налоговой обязанности возможно на стадии ее фиксации. Мы уже отмечали, что при исчислении размера налога, подлежащего уплате, происходит его корректировка с учетом налоговых льгот, на которые налогоплательщик имеет право. После того, как налог исчислен, также возможно изменение параметров налоговой обязанности. Происходит это, как правило, не в связи с размером налога, подлежащего уплате, а в отношении сроков уплаты исчисленного налога.

Под *изменением срока уплаты налога* признается перенос установленного срока уплаты налога на более поздний срок,

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

который не приводит к применению в отношении налогоплательщика налоговых санкций.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части, по одному налогу или по нескольким налогам.

Изменение срока уплаты налога не отменяет существующей и не создает новой налоговой обязанности.

4.2. Сравнивая изменение срока уплаты налога с налоговыми льготами, отметим, что изменение срока носит *индивидуальный характер*, налоговые же льготы предоставляются определенным *категориям налогоплательщиков*. Одно из существенных отличий между ними состоит в том, что изменением срока уплаты налога не уменьшается сумма налога, подлежащая уплате. Более того, на эту сумму налога, в отношении которой изменен срок уплаты, начисляется процент.

4.3. При изменении срока уплаты налога на соответствующую сумму налогового платежа начисляются *проценты*. Неуплаченная в установленный срок сумма налога становится налоговой задолженностью, на которую и начисляется процент, а сами правоотношения между государством и налогоплательщиком по изменению срока уплаты налога превращаются в правоотношения между кредитором и должником.

4.4. Для получения разрешения на изменение срока заинтересованное лицо подает соответствующее заявление в компетентный орган. Решение по изменению срока уплаты налога принимается:

— в отношении федеральных налогов и сборов — ФНС России,

— в отношении региональных и местных налогов — налоговыми органами по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов Российской Федерации и муниципальных образований.

Налоговый кодекс РФ устанавливает также ряд особых случаев принятия решения по изменению сроков уплаты налога.

Раздел 1

Например: по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза, соответствующее решение принимается Федеральной таможенной службой или уполномоченными ею таможенными органами; по государственной пошлине — государственными органами и их должностными лицами, уполномоченными совершать юридически значимые действия, за которые уплачивается государственная пошлина, и т. д.

4.5. В Налоговом кодексе РФ определены случаи, когда изменение сроков уплаты налога становится **невозможным**:

1) если в отношении заинтересованного лица возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

2) если в отношении заинтересованного лица проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов или таможенного дела (в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Таможенного союза);

3) если имеются достаточные основания полагать, что заинтересованное лицо воспользуется изменением сроков уплаты налога для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы Российской Федерации на постоянное жительство;

4) если в течение трех лет, предшествующих дню подачи заинтересованным лицом заявления об изменении срока уплаты налога, было вынесено решение о прекращении действия ранее принятого решения об изменении срока уплаты налога в связи с нарушением условий такого решения.

4.6. Законами субъектов Российской Федерации и решениями представительных органов муниципальных образований могут быть установлены дополнительные условия изменения сроков уплаты налогов в отношении региональных и местных налогов соответственно.

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

4.7. Правоотношения по изменению срока уплаты налога прекращаются по одному из следующих оснований:

- по истечении срока действия соответствующего решения;
- досрочно в случае уплаты всех причитающихся сумм налогов процентов;
- досрочно при нарушении условий изменения срока уплаты налога.

4.8. Формами изменения срока уплаты налога являются:

- а) отсрочка уплаты налога;
- б) рассрочка уплаты налога;
- в) инвестиционный налоговый кредит.

4.9. *Отсрочка* представляет собой изменение срока уплаты налога с единовременной уплатой суммы задолженности. *Рассрочкой* называется такое изменение срока уплаты налога, которое предполагает поэтапную уплату суммы задолженности по графику, установленному органом, который принял решение о предоставлении рассрочки.

4.10. По общему правилу, отсрочка или рассрочка предоставляется на срок, не превышающий *один год*.

По уплате федеральных налогов в части, зачисляемой в федеральный бюджет, отсрочка или рассрочка на срок более одного года, но не превышающий *трих лет*, может быть предоставлена Правительством РФ.

По заявлению организации, имеющей крупный размер задолженности по уплате налогов (свыше 10 млрд руб.), министр финансов Российской Федерации может принять решение об отсрочке или рассрочке уплаты налогов на срок до *пяти лет*.

4.11. Основаниями для предоставления отсрочки или рассрочки уплаты налога могут стать:

- а) причинение налогоплательщику, обратившемуся с заявлением об отсрочке (рассрочке), ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

Раздел 1

б) проблемы с государственным финансированием или с оплатой налогоплательщику товаров (работ, услуг), поставленных для государственных и муниципальных нужд;

в) угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога;

г) имущественное положение налогоплательщика — физического лица, исключающее возможность единовременной уплаты налога;

д) сезонный характер производства и реализации товаров, работ и услуг, производимых (оказываемых) налогоплательщиком.

Основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов в связи с перемещением товаров через таможенную границу установлены таможенным законодательством Таможенного союза и законодательством Российской Федерации о таможенном деле.

Если отсрочка или рассрочка предоставляется по основаниям, обозначенным в пунктах а) и б), то проценты на сумму задолженности не начисляются. Если же отсрочка (рассрочка) предоставлена по иным выше перечисленным основаниям, на сумму задолженности начисляются проценты исходя из ставки, равной $\frac{1}{2}$ ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период отсрочки (рассрочки).

Решение по заявлению о предоставлении отсрочки (рассрочки) уплаты налога принимается компетентным органом в течение одного месяца. В принятом положительном решении указываются, среди прочего, сумма задолженности, график ее погашения, величина процента, информация о мерах по обеспечению исполнения налоговой обязанности и т. д. Решение об отказе в предоставлении отсрочки (рассрочки) должно быть мотивированным.

При досрочном прекращении действия отсрочки (рассрочки) налогоплательщик обязан уплатить всю оставшуюся непогашенной сумму задолженности в течение одного месяца со дня получения им соответствующего решения.

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

4.12. Инвестиционный налоговый кредит представляет собой изменение срока уплаты налога, при котором организация получает 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 налогоплательщику-организации по налогу на прибыль организации, а также по региональным (налог на имущество организаций, транспортный налог) и местным налогам (земельный налог) при наличии одного из следующих оснований:

1) проведение научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства;

2) осуществление внедренческой или инновационной деятельности;

3) выполнение особо важного заказа по социально-экономическому развитию региона или предоставление ею особо важных услуг населению;

4) выполнение государственного оборонного заказа;

5) осуществление инвестиций в создание объектов, имеющих наивысший класс энергетической эффективности;

6) включение налогоплательщика-организации в реестр резидентов зоны территориального развития.

Инвестиционный налоговый кредит может быть предоставлен на срок от одного года до пяти лет, в особых случаях — до десяти лет.

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

Уменьшение производится по каждому платежу соответствующего налога, по которому предоставлен инвестиционный налоговый кредит, за каждый отчетный период до тех пор, пока сумма, не уплаченная организацией в результате

Раздел 1

всех таких уменьшений (*накопленная сумма кредита*), не станет равной сумме кредита, предусмотренной соответствующим договором. Конкретный порядок уменьшения налоговых платежей определяется заключенным договором об инвестиционном налоговом кредите.

5. Обеспечение исполнения налоговой обязанности

5.1. Фискальная направленность налогового права обуславливает наличие в системе налогового права особого правового института, обеспечивающего исполнение налоговой обязанности.

Налоговые органы, контролируя исполнение налоговой обязанности и соблюдение налогового законодательства, могут потребовать от налогоплательщика, чтобы тот предоставил дополнительные гарантии реализации фискальных интересов государства на отдельных этапах *добровольного* исполнения налоговой обязанности (как правило, это касается случаев изменения сроков уплаты налогов). В ряде случаев налоговые органы сами применяют некоторые способы обеспечения исполнения налоговой обязанности для того, чтобы организовать и обеспечить *принудительное* исполнение налоговой обязанности.

5.2. Исполнение налоговой обязанности может обеспечиваться следующими *способами*:

- а) залогом имущества;
- б) поручительством;
- в) банковской гарантией;
- г) пеней;
- д) приостановлением операций по счетам в банке;
- е) наложением ареста на имущество налогоплательщика.

Содержащийся в Налоговом кодексе РФ перечень способов обеспечения налоговой обязанности является *закрытым*. Это означает, что на практике могут быть применены

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

только те способы, которые непосредственно перечислены в Налоговом кодексе РФ.

5.3. Нетрудно заметить, что в этом перечне обозначены две группы инструментов обеспечения исполнения налоговой обязанности. Первую группу составляют **гражданско-правовые инструменты** — залог имущества, поручительство, банковская гарантия.

Вторая группа объединяет инструменты **административно-правовой природы** — приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика.

Особое место среди способов обеспечения исполнения налоговой обязанности занимает **пеня**.

Рассмотрим подробнее каждый из способов обеспечения исполнения налоговой обязанности.

5.4. Гражданско-правовые инструменты, используемые в налоговом праве в качестве мер обеспечения (залог, поручительство и банковская гарантия), регулируются нормами гражданского законодательства, если иное не будет установлено законодательством о налогах и сборах.

Применение залога, поручительства и банковской гарантии связано, как правило, с изменением сроков исполнения налоговой обязанности.

5.5. Залог имущества оформляется договором между налоговым органом и залогодателем, в качестве которого может выступать как сам налогоплательщик, так и третье лицо.

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате причитающихся налоговых сумм и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества.

При залоге имущество может оставаться у залогодателя либо передаваться за счет средств залогодателя налоговому органу (выступающему в качестве залогодержателя) с возложением на последнего обязанности по обеспечению сохранности заложенного имущества.

Раздел 1

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

Поручителем может выступать как юридическое, так и физическое лицо. При этом по одной налоговой обязанности допускается одновременное участие нескольких поручителей.

При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Из этого следует, что налоговый орган может направить требование об уплате налога непосредственно поручителю, не выставляя соответствующего требования налогоплательщику.

Принудительное взыскание налога с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке. Взыскание в бесспорном порядке в данном случае не применяется.

По исполнению поручителем взятых на себя обязательств в соответствии с договором к нему переходит право требовать от налогоплательщика уплаченных им сумм, а также процентов по этим суммам и возмещения убытков, понесенных в связи с исполнением обязанности налогоплательщика.

5.7. При использовании в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности *банковской гарантии* банк, выступающий в качестве гаранта, обязывается перед налоговыми органами исполнить в полном объеме обязанность налогоплательщика по уплате налога, если последний не уплатит в установленный срок причитающиеся суммы налога в соответствии с условиями даваемого гарантом обязательства уплатить денежную сумму по представленному налоговым органом требованию об уплате этой суммы.

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

Банковская гарантия может быть предоставлена только тем банком, который включен в перечень банков, отвечающих установленным требованиям для принятия банковских гарантий в целях налогообложения. Такой перечень ведется Министерством финансов РФ на основании сведений, полученных от Банка России, и размещается на официальном сайте Минфина России.

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налоговый орган в течение *пяти дней* со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога направляет гаранту требование об уплате денежной суммы по банковской гарантии.

Обязательство по банковской гарантии подлежит исполнению гарантом в течение *пяти дней* со дня получения им требования об уплате денежной суммы по банковской гарантии.

5.8. Вторая группа способов обеспечения исполнения налоговой обязанности объединяет инструменты *административно-правовой природы* (приостановление операций по счетам в банке и наложение ареста на имущество налогоплательщика) и используется, как правило, в целях обеспечения принудительного исполнения налоговой обязанности.

5.9. Приостановление операций по счетам в банке означает прекращение банком всех расходных операций по счетам налогоплательщиков-организаций, индивидуальных предпринимателей.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем налогового органа не ранее вынесения решения о взыскании налога.

При этом приостановление операций по счету:

— во-первых, не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством предшествует исполнению обязанности по уплате налогов (например, выплата алиментов, заработной

Раздел 1

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

— во-вторых, означает прекращение банком расходных операций по счетам только в пределах суммы, указанной в решении о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке.

В период действия решения о приостановлении операций по счетам банк не может открывать налогоплательщику новые счета.

Приостановление операций по счетам действует с момента получения банком соответствующего решения и вплоть до его отмены. Решение о приостановлении операций по счетам отменяется руководителем налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения документов, подтверждающих факт взыскания налогов.

Приостановление операций как обеспечительная мера в налоговом праве распространяется также на переводы электронных денежных средств.

5.10. Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового (таможенного) органа по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества, осуществляемое с санкции прокурора.

Арест может быть применен при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика-организации или его электронных денежных средств либо при отсутствии информации о счетах налогоплательщика-организации или информации о реквизитах его корпоративного электронного средства платежа.

Арест имущества производится только в отношении *налогоплательщика-организации* и только при наличии одновременно двух обстоятельств:

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

1) в случае неисполнения организацией в установленные сроки налоговой обязанности;

2) при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что организация предпримет меры, чтобы скрыть свое имущество.

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. При **частичном аресте** владение, пользование и распоряжение арестованным имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Решение о наложении ареста на имущество принимается руководителем налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления. Сам арест производится с соблюдением установленных процедурных правил: обязательное участие понятых, гарантированное присутствие налогоплательщика при аресте имущества, составление протокола об аресте имущества, в котором перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, и т. д.

Все предметы, подлежащие аресту, предъявляются понятым и налогоплательщику-организации либо его представителю.

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения вынесшим его налоговым (таможенным) органом в связи с прекращением налоговой обязанности либо вышестоящим налоговым (таможенным) органом или судом при обжаловании решения об аресте имущества.

5.11. Как уже отмечалось, пеня среди допустимых способов обеспечения исполнения налоговой обязанности занимает особое положение. Несмотря на свое название, пеня не

Раздел 1

относится к числу гражданско-правовых обеспечительных мер и по своей природе сближается с обеспечительными мерами публично-правовой природы, применяемыми в налоговом праве.

Под *пеней* в налоговом праве понимается денежная сумма, которую налогоплательщик должен выплатить в случае уплаты налогов в более поздние сроки по сравнению с теми, что установлены законодательством о налогах и сборах.

Пеня имеет ту же правовую природу, что и недоимка, и представляет собой увеличение размера недоимки (возрастание недоимки) за время просрочки уплаты налога.

Пеня — одна из мер налогового принуждения восстановительного характера. Для возмещения ущерба, понесенного казной в результате неисполнения налоговой обязанности, налоговые органы, во-первых, взыскивают невнесенный в срок налог (недоимку), а также пеню, которая по выражению Конституционного Суда РФ, представляет собой дополнительный платеж — *компенсацию потерь государственной казны в результате недополучения в срок налоговых сумм* (постановление КС РФ от 17.12.1996).

Пеня начисляется за каждый *календарный день* просрочки исполнения налоговой обязанности, начиная со дня, следующего за днем уплаты налога, установленным налоговым законодательством.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России.

Законодательство о налогах и сборах определяет ситуации, при которых пени не начисляются на недоимку. Например:

— на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что на его имущество был наложен арест на его имущество или приостановлены операции по счетам налогоплательщика в банке;

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

— на сумму недоимки, которая образовалась у налогоплательщика в результате выполнения им письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовыми, налоговыми или другими уполномоченными органами государственной власти, и т. д.

Пени взыскиваются с налогоплательщиков — организаций и индивидуальных предпринимателей, как правило, в бесспорном порядке, а с физическим лиц, не являющихся индивидуальными предпринимателями, — в судебном порядке. Если в случаях, установленных налоговым законодательством, недоимка с налогоплательщика — организации или индивидуального предпринимателя взыскивается в судебном порядке, то в таком же порядке будет взыскиваться и пеня.

Будучи мерой государственного принуждения в налоговых правоотношениях, пеня принципиально отличается от другой принудительной меры — санкции за налоговое правонарушение (т. е. штрафа, уплачиваемого по Налоговому кодексу РФ).

Отметим наиболее важные отличия.

Основанием для налоговой санкции (штрафа) является налоговое правонарушение. Основание для уплаты пени является недоимка. Поэтому возможны случаи, когда пеня взыскивается без привлечения налогоплательщика к налоговой ответственности.

Важно также отметить, что при начислении пени не учитывается виновность налогоплательщика. Отсутствие вины, являющейся обязательным условием привлечения к налоговой ответственности, освобождает налогоплательщика от уплаты штрафа, но не освобождает от уплаты пени.

Размер начисленных пеней, в отличие от штрафных санкций, не увязывается с наличием каких-либо объективных или иных обстоятельств (например, форс-мажорных).

По истечении трехлетнего срока давности налогоплательщик не может быть привлечен к налоговой ответственности,

Раздел 1

на него не может быть наложена штрафная санкция. При этом он не связан сроком исковой давности по исполнению налоговой обязанности: обязанность по уплате недоимки и пени имеет бессрочный характер.

6. Прекращение налоговой обязанности

6.1. По общему правилу, налоговая обязанность *прекращается* ее надлежащим исполнением, то есть уплатой налогов в полном объеме, в установленные сроки и в порядке, который определен законодательством о налогах и сборах.

Налоговая обязанность может быть прекращена также путем уплаты налогоплательщиком недоимки на основании требования об уплате налога, взыскания недоимки за счет денежных средств, находящихся на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика.

6.2. Налоговая обязанность физического лица может быть прекращена с его смертью или по факту признания налогоплательщика умершим. Такое основание для прекращения налоговой обязанности отражает личный характер уплаты налога.

В то же время эта норма налогового права знает некоторые исключения. Они касаются ряда поимущественных налогов, которые могут уплачиваться наследниками в размерах стоимости унаследованного ими имущества и в порядке, установленном гражданским законодательством.

6.3. Применительно к физическим лицам налоговое законодательство предусматривает уникальную ситуацию, предполагающую не завершение, а *приостановление исполнения налоговой обязанности*. По решению налогового органа исполнение налоговой обязанности физическими лицами, *признанными безвестно отсутствующими или недееспособными*, приостанавливается в случае недостаточности

ГЛАВА 3. Исполнение налоговой обязанности

или отсутствия денежных средств для исполнения налоговой обязанности.

При принятии в установленном порядке решения об отмене признания физического лица безвестно отсутствующим или недееспособным приостановленное исполнение налоговой обязанности возобновляется со дня принятия указанного решения.

6.4. Одним из возможных вариантов завершения налоговой обязанности является **зачет суммы излишне уплаченного или излишне взысканного налога** в счет предстоящих платежей или в счет погашения недоимки, который может осуществляться налоговым органом или судом. Кроме того, переплаченная сумма налога может быть возвращена налогоплательщику.

Факт переплаты налога может быть обнаружен как самим налогоплательщиком, так и налоговым органом. В последнем случае налоговый орган обязан проинформировать налогоплательщика об обнаруженной переплате. Зачет переплаченного налога производится на основании заявления налогоплательщика. Такое заявление должно быть подано **в течение трех лет** со дня уплаты указанной суммы. Пропуск трехлетнего срока не лишает налогоплательщика права обратиться в суд с иском о возврате из бюджета переплаченной суммы налога.

Процедура зачета излишне уплаченного налога в счет предстоящих платежей по этому и другим налогам предполагает, что налоговый орган рассматривает заявление налогоплательщика и принимает по нему решение **в течение 10 дней** со дня получения заявления или со дня подписания акта совместной сверки уплаченных налогов, если такая сверка проводилась.

Зачет суммы излишне уплаченного налога в счет погашения недоимки по иным налогам, задолженности по пеням и штрафам производится **налоговыми органами самостоятельно**. В то же время налогоплательщик имеет право по

Раздел 1

собственному усмотрению распорядиться переплаченной суммой налога. Для этого в заявлении он пишет, в счет каких платежей ее необходимо отправить.

6.5. Еще один особый способ завершения налоговой обязанности — *списание безнадежных долгов по налогам*. Безнадежными к взысканию признаются недоимка, задолженность по пеням и штрафам, числящиеся за отдельными налогоплательщиками, уплата или взыскание которых оказались невозможными в случаях ликвидации организации, признания банкротом индивидуального предпринимателя, смерти физического лица, принятия судом акта, в соответствии с которым налоговый орган утрачивает возможность взыскания недоимки в связи с истечением установленного срока ее взыскания и т. д.

Порядок списания недоимки и задолженности по пеням, штрафам и процентам, признанных безнадежными к взысканию, утверждается Федеральной налоговой службой.

6.6. Налоговая обязанность может быть прекращена также с возникновением *иных обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и сборах связывает прекращение обязанности по уплате налога*.

К таким обстоятельствам могут быть отнесены, например:

- принятие акта законодательства о налогах и сборах, отменяющего налог, по уплате которого возникла ранее налоговая обязанность;
- введение льготы, освобождающей от уплаты налога в полном размере, и т. д.

ГЛАВА 4.

Налоговый контроль

1. Понятие и принципы налогового контроля, контролирурующие органы и подконтрольные лица.
2. Камеральная проверка и налоговая декларация.
3. Выездная проверка.
4. Мероприятия налогового контроля.

1. Понятие и принципы налогового контроля, контролирурующие органы и подконтрольные лица

1.1. Налоговый контроль представляет собой, во-первых, осуществляемую в соответствии с Налоговым кодексом РФ *деятельность налоговых органов* по контролю за соблюдением налогоплательщиками и налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах. Во-вторых, он является *одним из основных институтов налогового права*, объединяющим правовые нормы, с помощью которых регулируется деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением и исполнением законодательства о налогах и сборах.

1.2. Понятие налогового контроля напрямую связано с целью его проведения. Налоговый контроль осуществляется для установления законности поведения налогоплательщиков и налоговых агентов, но никак не определения эффективности или целесообразности их экономического или налогового поведения, их экономической стабильности и устойчивости и т. д.

Раздел 1

Поэтому налоговый контроль напрямую связан с охранительной функцией налогового права. Он нацелен на исправление любого нарушения законности в налоговой сфере. Налоговый контроль выявляет налоговые правонарушения, которые, в свою очередь, становятся основанием для привлечения правонарушителей к налоговой ответственности.

При этом, помимо реализации охранительной функции, предусматривающей применение к налогоплательщику и налоговому агенту мер убеждения и мер принуждения, налоговый контроль осуществляет также превентивную (профилактическую) функцию и тем самым содействует укреплению налоговой дисциплины, а также развитию налоговой культуры в обществе.

1.3. Особо отметим, что законодательство о налогах и сборах понимает под налоговым контролем такую деятельность по проверке законности исчисления, удержания и уплаты налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами, которая осуществляется уполномоченными должностными лицами налоговых органов в соответствии с порядком, определенным Налоговым кодексом РФ.

Определяемый таким образом налоговый контроль позволяет отличить его, во-первых, от иных видов государственного или муниципального финансового контроля, осуществляемых в сфере публичных финансов по вопросам, касающимся, в том числе, отдельных вопросов налогообложения. Помимо налоговых органов, контрольные мероприятия в сфере налогообложения могут проводить таможенные органы (контроль за уплатой НДС, акцизов, таможенных пошлин и таможенных сборов с товаров, ввозимых на таможенную территорию), финансовые органы (контроль за своевременным и в полном объеме исполнением обязанности банков и иных кредитных учреждений по перечислению налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации), контрольно-счетные органы (проверки бюд-

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

жетополучателей в связи с использованием ими налоговых льгот и т. д.). Однако только налоговые органы проводят контрольные мероприятия в соответствии с порядком, установленным Налоговым кодексом РФ. Следовательно, только мероприятия, организуемые в соответствии с Налоговым кодексом РФ и проводимые налоговыми органами по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах, могут называться налоговым контролем в том смысле, в каком это понятие используется в законодательстве о налогах и сборах.

При этом важно учитывать, что не все контрольные мероприятия, проводимые налоговыми органами, являются мероприятиями по налоговому контролю. Как органы исполнительной власти налоговые органы наделяются, помимо своей «титульной» функции (контроля за законностью в сфере налогообложения), рядом других контрольных полномочий в иных областях государственного управления — например, полномочиями по осуществлению валютного контроля, контролю за законодательством о контрольно-кассовой технике и т. д. Эти полномочия налоговых органов закреплены в Законе РФ «О налоговых органах», Федеральном законе «О валютном регулировании и валютном контроле», Федеральном законе «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» и др. Что же касается полномочий налоговых органов по осуществлению налогового контроля, то они могут быть закреплены только в Налоговом кодексе РФ.

1.4. Определение налогового контроля как деятельности, осуществляемой налоговыми органами и в соответствии с Налоговым кодексом РФ, позволяет отличать налоговый контроль от так называемого внутреннего налогового контроля (самоконтроля налогоплательщика, проводимого его специализированными подразделениями), а также от мероприятий по налоговому аудиту.

Раздел 1

1.5. В структуре правоотношений, возникающих при осуществлении налогового контроля, выделяют:

а) участников правоотношений — контролирующий орган и подконтрольное (проверяемое) лицо (субъектный состав правоотношений по налоговому контролю);

б) объект налогового контроля — финансово-хозяйственная деятельность подконтрольных лиц, связанная с налогообложением;

в) предметы налогового контроля — различного рода денежные и банковские документы, бухгалтерская отчетность, трудовые и гражданские договоры, сметы, отдельные объекты имущества налогоплательщика и т. д.;

г) содержание правоотношений — объем прав и обязанностей участников правоотношений по налоговому контролю.

При осуществлении налогового контроля в максимальной степени проявляется публично-правовая природа налогового права, властный характер правового регулирования налоговых отношений. Действия налоговых органов при осуществлении налогового контроля непосредственно затрагивают права и свободы граждан, а потому должны быть четко урегулированы законодательством о налогах и сборах. В этой связи при проведении мероприятий налогового контроля особое значение приобретает соблюдение установленных правил и процедур. Происходит *процессуализация* налогового контроля и соответствующих контрольных мероприятий.

1.6. Преимущественной формой осуществления налогового контроля является *налоговая проверка*, под которой понимается совокупность контрольных действий налогового органа по документальной и фактической проверке законности исчисления, удержания и перечисления налогов налогоплательщиками и налоговыми агентами.

В зависимости от места проведения налоговые проверки могут быть камеральными и выездными. *Камеральная налоговая проверка* проводится по месту нахождения налогового

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

органа, осуществляющего контрольные действия. **Выездная налоговая проверка** осуществляется по месту нахождения подконтрольного (проверяемого) лица.

1.7. Одним из важнейших **принципов налогового контроля** выступает **законность**, которая понимается, с одной стороны, как нацеленность контрольных мероприятий на установление законности поведения налогоплательщиков и налоговых агентов в качестве подконтрольных субъектов, а с другой стороны — как соблюдение налоговыми органами процедурных правил при совершении налоговых мероприятий. В этой связи к общим началам налогового контроля следует отнести также принципы **документирования результатов налогового контроля** и **процессуализации контрольных мероприятий**.

Единый порядок проведения налогового контроля не исключает использования особых организационных и юридических правил налогового контроля в отдельных ситуациях, особо оговоренных в самом Налоговом кодексе РФ (например, при использовании системы налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции).

Налоговый контроль должен отвечать требованиям **всеобщности и полноты охвата**. Это принцип не раз комментировался органами правоприменения. Так, Конституционный Суд РФ в одном из своих решений отмечал, что налоговому контролю подлежат «как организации, так и физические лица независимо от приобретения или утраты ими специального правового статуса, занятия определенной деятельностью, перехода под действие отдельных налогов или специальных налоговых режимов» (определение КС РФ от 25.01.07).

Важным организационным принципом налогового контроля выступает **плановый и регулярный** характер его проведения.

В ходе налогового контроля должностные лица налоговых органов должны в качестве приоритета при организации

Раздел 1

и планировании контрольных мероприятий ориентироваться на **защиту прав и законных интересов налогоплательщиков**: налоговое законодательство обязывает их **хранить налоговую тайну, не допускает вмешательства в хозяйственную деятельность налогоплательщиков и причинения им неправомерного вреда** в результате проведения контрольных мероприятий.

Должностные лица налоговых органов при проведении контрольных мероприятий исполняют обязанность, закрепленную Налоговым кодексом РФ при установлении правового статуса налогового органа, — обязанность корректно и внимательно относиться к налогоплательщикам, их представителям и иным участникам отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, не унижать их честь и достоинство (ст. 33 НК РФ).

Кроме того, установлено, что налоговые органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам вследствие своих неправомерных действий или бездействия, а равно неправомерных действий или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей (ст. 35 НК РФ).

Налоговый кодекс РФ содержит запретительную норму, в соответствии с которой при осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике, полученной в нарушение положений российского законодательства, а также в нарушение требования об обеспечении конфиденциальности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую и аудиторскую тайну (ст. 82 НК РФ).

1.8. Контролирующим субъектом в правоотношениях по налоговому контролю выступают налоговые органы и их должностные лица.

Как уже отмечалось ранее, налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдени-

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

ем законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью уплаты налогов в бюджетную систему Российской Федерации.

В эту единую систему входят федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, — **Федеральная налоговая служба** (ФНС России), а также ее **территориальные органы**, к которым относятся:

- а) межрегиональные налоговые инспекции ФНС России;
- б) управления ФНС России по субъектам Российской Федерации;
- в) территориальные налоговые инспекции.

Межрегиональные налоговые инспекции (МНИ), в свою очередь, создаются нескольких разновидностей:

- 1) по федеральным округам;
- 2) по функциональному признаку: межрегиональная налоговая инспекция по централизованной обработке данных; межрегиональная инспекция по ценообразованию для целей налогообложения; межрегиональная инспекция по камеральному контролю;
- 3) по крупнейшим налогоплательщикам (каждая инспекция контролирует крупнейших налогоплательщиков в определенной сфере экономики — нефте- и газодобывающие предприятия, предприятия — плательщики акцизов, энергетические предприятия, предприятия военно-промышленного комплекса; банки и т. д.).

Территориальные налоговые инспекции представляют собой территориальные органы ФНС России, создаваемые на межрайонном, городском (районном) уровнях.

Основной объем работы по осуществлению мероприятий по налоговому контролю ложится на территориальные налоговые инспекции и межрегиональные налоговые инспекции по крупнейшим налогоплательщикам.

Типовые положения о территориальных органах ФНС России утверждены Приказом Минфина России от 17.07.2014 № 61н.

Раздел 1

Осуществляя мероприятия по налоговому контролю, налоговые органы взаимодействуют с иными государственными органами, осуществляющими деятельность в области налогообложения и смежных областях (таможенными органами, государственными внебюджетными фондами и др.), а также с правоохранительными органами (органами внутренних дел, следственными органами и др.).

В рамках такого межведомственного взаимодействия, порядок осуществления которого устанавливается соглашениями, заключаемыми между заинтересованными сторонами, происходит обмен информацией о выявленных нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях, о принятых мерах по их пресечению, о проводимых проверках в налоговой сфере и т. д. (например, Соглашение от 13 октября 2010 г. о взаимодействии между Министерством внутренних дел РФ и Федеральной налоговой службой).

1.9. Подконтрольные лица: учет организаций и физических лиц в налоговых органах. Ранее упоминалось, что при осуществлении налогового контроля подконтрольными лицами являются налогоплательщики и налоговые агенты. Для того чтобы собрать сведения обо всех организациях и физических лицах, участвующих в налоговых правоотношениях в качестве налогоплательщиков, законодательством о налогах и сборах предусмотрен учет организаций и физических лиц в налоговых целях.

Организации, имеющие статус юридического лица, и индивидуальные предприниматели подлежат постановке на учет в налоговых органах по факту их государственной регистрации. Постановка на учет вновь созданной организации осуществляется в налоговом органе по месту нахождения лица на основе сведений, которые содержатся в *Едином государственном реестре юридических лиц*. Постановка на учет индивидуальных предпринимателей осуществляется по месту жительства на основании сведений, содержащихся

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

в *Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей*.

Организации, имеющие обособленные подразделения, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения *каждого* своего обособленного подразделения.

Учет физических лиц, не осуществляющих предпринимательскую деятельность, ведется по месту их жительства, то есть по адресам, по которым данные физические лица зарегистрированы.

Учету в налоговых органах подлежат также налогоплательщики — организации и физические лица, имеющие в собственности (хозяйственном ведении, оперативном управлении) объекты недвижимости и транспортные средства. В этом случае постановка на учет осуществляется в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и (или) транспортного средства.

При изменении места нахождения или места жительства налогоплательщика, а также в случае реорганизации или ликвидации налогоплательщика-организации, налоговый орган снимает налогоплательщика с учета.

При постановке на учет налогоплательщик получает свидетельство или уведомление о постановке на учет в налоговом органе. Важно отметить, что с момента постановки на учет все сведения о налогоплательщике становятся налоговой тайной.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории Российской Федерации *идентификационный номер налогоплательщика (ИНН)*. Налогоплательщик указывает свой ИНН во всех документах, подаваемых в налоговый орган, — налоговых декларациях, заявлениях, отчетах и т. д.

На основе данных налогового учета ФНС России ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН) в порядке, установленном Правительством РФ.

Раздел 1

2. Камеральная налоговая проверка и налоговая декларация

2.1. Налоговые органы, как указывалось ранее, осуществляют налоговый контроль преимущественно в форме налоговых проверок. Одной из разновидностей налоговых проверок является *камеральная налоговая проверка (desk audit)*, которая проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций, расчетов и иных документов, представленных налогоплательщиком, а также с использованием различных документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся в распоряжении налогового органа.

2.2. Камеральная налоговая проверка проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями без какого-либо специального решения руководителя налогового органа (для проведения выездной налоговой проверки такое решение руководителя налогового органа является необходимым условием).

Проведение камеральной налоговой проверки ограничивается сроком в *три месяца* со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации.

2.3. Основным документом при проведении камеральной налоговой проверки становится *налоговая декларация*, которая представляет собой надлежащим образом оформленное заявление налогоплательщика, содержащее информацию:

- об объектах налогообложения;
- о полученных доходах и произведенных расходах;
- об источниках доходов;
- о налоговой базе;
- о налоговых льготах;
- об исчисленной сумме налога;
- о других данных, служащих основанием для исчисления и уплаты налога.

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

По общему правилу, налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, в сроки, которые установлены законодательством о налогах и сборах.

2.4. Наряду с налоговой декларацией, налогоплательщики подают в налоговый орган по месту своего учета иные налоговые документы (*расчет сбора, расчет авансовых платежей*), которые также становятся предметом налогового контроля, осуществляемого в ходе камеральной налоговой проверки.

2.5. Формы налоговых деклараций (расчетов), порядок их заполнения и представления в налоговые органы утверждаются ФНС России по согласованию с Минфином России.

При этом налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщиков включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов и сборов, за исключением информации о месте нахождения (месте жительства) налогоплательщика, номера контактного телефона и т. п.

2.6. Налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган лично или через представителя, направлена в виде почтового отправления с описью вложения или передана в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи.

Налогоплательщик или его представитель подписывает налоговую декларацию, подтверждая достоверность и полноту сведений, указанных в ней.

2.7. Налогоплательщик обязан представить в налоговый орган для последующего налогового контроля налоговую декларацию независимо от начисления налога и наличия объекта обложения.

Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, которое не осуществляет операций, приводящих к движению денежных средств на его счетах

Раздел 1

в банках или в кассе организации, и которое не имеет по этим налогам объектов налогообложения, должно представить по данным налогам **единую (упрощенную) налоговую декларацию**. Форма такой декларации и порядок ее заполнения утверждаются ФНС России по согласованию с Минфином России.

Налоговый кодекс РФ допускает непредставление налогоплательщиком налоговых деклараций и расчетов **только по тем налогам**, по которым налогоплательщики освобождены от обязанности по их уплате в связи с применением **специальных налоговых режимов**.

2.8. В процессе камеральной налоговой проверки исследуются своевременность и полнота представления налоговой отчетности, проверяются правильность исчисления того или иного налога, обоснованность применения налоговых льгот.

Для установления факта обоснованного применения заявленных налоговых льгот налоговые органы вправе истребовать у налогоплательщика документы, подтверждающие его право на налоговые льготы.

Для выявления ошибок и неточностей в поданных декларациях используется сопоставление показателей, отражаемых в разных отчетностях.

2.9. Если в ходе камеральной налоговой проверки выявлены ошибки в налоговой декларации или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных налогоплательщиком документах, то налоговый орган обращается к налогоплательщику с требованием представить **в течение пяти дней** необходимые пояснения или внести соответствующие исправления в установленный срок.

Такие же процедурные действия предусмотрены законодательством о налогах и сборах в случае выявления в ходе камеральной налоговой проверки несоответствия сведений, представленных налогоплательщиком, тем сведениям, которые содержатся в документах, имеющихся у налогового органа и полученным им в ходе налогового контроля.

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

2.10. Налогоплательщик, представляющий в налоговый орган пояснения относительно выявленных ошибок в налоговой декларации, противоречий между сведениями, содержащимися в представленных документах, *имеет право* дополнительно представить в налоговый орган, проводящий камеральную проверку, выписки из регистров налогового и бухгалтерского учета или иные документы, подтверждающие достоверность данных, внесенных в налоговую декларацию. В свою очередь, у лица, проводящего камеральную налоговую проверку, возникает *обязанность* рассмотреть представленные налогоплательщиком пояснения и документы.

2.11. Если же и после рассмотрения представленных налогоплательщиком (налоговым агентом) пояснений и документов налоговый орган фиксирует факт совершения налогового правонарушения или иного нарушения законодательства о налогах и сборах, должностные лица налогового органа обязаны составить акт проверки в порядке, предусмотренном Налоговым кодексом РФ.

Таким образом, камеральная налоговая проверка завершается принятием акта проверки *только в случае обнаружения правонарушения* (в отличие от выездной налоговой проверки, которая предполагает обязательное составление акта проверки независимо от результатов такой проверки).

2.12. Налоговый кодекс РФ допускает существование ряда особенностей при проведении камеральной налоговой проверки: например, при подаче налоговой декларации по НДС, в которой заявлено право на возмещение налога, по налогам, связанным с использованием природных ресурсов, и т. д. В этих случаях у налогоплательщиков, например, могут быть истребованы дополнительные документы.

2.13. Если налогоплательщик самостоятельно обнаружил в уже поданной налоговой декларации ошибки, неточности, недостоверные сведения и т. п., он подает *уточненную налоговую декларацию*.

Раздел 1

При этом если выявленные налогоплательщиком ошибки, неточности, недостоверные сведения и т. п. приводят к занижению подлежащей уплате суммы налога, то в таком случае налогоплательщик **обязан** подать уточненную налоговую декларацию. Если же выявленные ошибки и неточности не приводят к занижению налогового платежа, то соответствующая обязанность трансформируется в **право налогоплательщика**.

Налоговый кодекс РФ в соответствии с принципом добросовестности налогоплательщика побуждает налогоплательщика подавать уточненные налоговые декларации в случае самостоятельного обнаружения каких-либо ошибок и неточностей. Например, если уточненная налоговая декларация представляется после истечения срока ее подачи, но до истечения срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности, если уточненная декларация была представлена до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом соответствующих ошибок или неточностей в налоговой декларации, приводящих к занижению налогового платежа, или о назначении выездной налоговой проверки.

2.14. Подача уточненной налоговой декларации непосредственным образом влияет на проведение камеральной налоговой проверки. Налоговым кодексом РФ установлено, что в случае подачи уточненной налоговой декларации до окончания налоговой проверки камеральная проверка ранее поданной декларации прекращается, и начинается **новая камеральная налоговая проверка** на основе уточненной налоговой декларации.

Прекращение камеральной налоговой проверки означает прекращение всех действий налогового органа в отношении ранее поданной налоговой декларации. При этом документы или сведения, полученные налоговым органом в рамках прекращенной камеральной налоговой проверки, могут быть использованы при проведении последующих

мероприятий налогового контроля в отношении налогоплательщика.

2.15. При проведении камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить **в течение пяти дней** необходимые пояснения, обосновывающие изменение соответствующих показателей налоговой декларации.

3. Выездная налоговая проверка

3.1. Выездная налоговая проверка, в отличие от камеральной проверки, проводится, как правило, **по месту нахождения налогоплательщика**. Если у налогоплательщика отсутствует возможность предоставить помещение для проведения налоговой проверки, выездная налоговая проверка может проводиться по месту нахождения налогового органа.

3.2. Основанием для проведения выездной налоговой проверки служит **решение руководителя** (заместителя руководителя) **налогового органа**. Такое решение о проведении выездной налоговой проверки должно содержать сведения:

- а) о налогоплательщике (**кого проверяют?**);
- б) о сотрудниках налогового органа, которым поручается проведение проверки (**кто проверяет?**);
- в) о предмете проверки — налогах, правильность исчисления и уплаты которых подлежит проверке (**что проверяют?**);
- г) о периодах, за которые проводится проверка (**какой период проверяют?**).

Проверяющие должны строго следовать тем параметрам выездной налоговой проверки, которые указаны в решении о ее проведении. Любое отклонение от параметров, очерчен-

Раздел 1

ных в этом решении, ставит под вопрос законность самого проведения контрольных действий.

Содержащаяся в решении о выездной налоговой проверке информация о должностных лицах налоговых органов, направляемых на такую проверку, имеет определяющее значение для реализации ими права доступа на территорию или в помещение налогоплательщика. Для того чтобы в соответствии с Налоговым кодексом РФ получить такое право доступа на территорию или в помещение для проведения налоговой проверки, должностные лица налогового органа должны предъявить сотрудникам проверяемой организации, во-первых, служебные удостоверения и, во-вторых, решение руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки, в котором перечислены все должностные лица налогового органа, наделенные правом проводить выездную налоговую проверку.

Только те должностные лица налоговых органов, которые непосредственно проводят налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения проверяемого лица либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным проверяемым лицом.

3.3. Основное содержание выездной налоговой проверки лаконично и емко определил в одном из своих решений Конституционный Суд РФ. По его мнению, содержание выездной проверки составляют *проверка правильности исчисления и своевременности уплаты* (в отношении налоговых агентов — удержания и перечисления) одного или нескольких налогов по месту нахождения налогоплательщика *на основе изучения как документальных источников, так и фактического состояния объектов налогообложения* (постановление КС РФ от 16.07.04).

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

В этой характеристике выездной налоговой проверки, данной Конституционным Судом РФ, нашли свое отражение два основных метода проведения налоговой проверки — документальный и фактический. При использовании **документального метода** основным источником информации становится бухгалтерская и налоговая отчетность. Для **фактического метода** таким источником служит имущество налогоплательщика, которое исследуется путем проведения инвентаризации, обследований, экспертиз и т. д. Для выездной налоговой проверки характерно сочетание на практике обоих методов, при этом фактический метод выступает, как правило, в качестве дополнительного метода по отношению к документальному методу проведения налоговой проверки.

3.4. Выездная налоговая проверка может проводиться по одному или нескольким налогам. Проверка, охватывающая все налоги и сборы, исчисляемые и уплачиваемые налогоплательщиком, называется **комплексной**. Налоговая проверка может быть посвящена проверке правильности исчисления и уплаты какого-то одного налога; в этом случае говорят о **тематической** налоговой проверке. В связи с установлением ограничения по максимальному количеству выездных проверок за один календарный год (не более двух проверок) налоговым органам рекомендовано проводить комплексные проверки.

3.5. Выездные налоговые проверки могут быть сплошными и выборочными. **Сплошная налоговая проверка** предполагает, что при ее проведении налоговый орган исследует всю налоговую документацию за все налоговые периоды, которые охвачены настоящей проверкой. **Выборочная проверка** предполагает проверку отдельных (конкретных) налоговых периодов и не всей документации, а какой-то ее части.

3.6. В соответствии с организационным критерием выездные налоговые проверки могут быть **плановыми** и **внеплановыми**. По общему правилу, налоговые органы планируют

Раздел 1

проведение выездных проверок (обычно составляются квартальные планы выездных налоговых проверок). Внеплановые проверки проводятся по заданию вышестоящих налоговых органов, в случае реорганизации и ликвидации организации-налогоплательщика и т. д.

3.7. Гарантии прав и законных интересов налогоплательщика при проведении выездной проверки. Выездная налоговая проверка существенным образом затрагивает проверяемое лицо, влияет на обычный ритм его экономической и хозяйственной деятельности. Для того чтобы защитить права и законные интересы проверяемого лица, в Налоговом кодексе РФ установлен ряд организационно-правовых гарантий для добросовестного налогоплательщика, защищающих его от возможных проявлений произвола налоговых органов и их должностных лиц.

Таковыми гарантиями являются:

1) ограничение срока проведения выездной проверки **двумя календарными месяцами** (со дня вынесения решения о назначении проверки и до дня составления справки о проведенной проверке);

2) ограничение периода проверки деятельности налогоплательщика **тремя календарными годами**;

3) общий **запрет на проведение повторных проверок** (то есть выездных налоговых проверок, проводимых независимо от времени проведения предыдущей проверки по тем же налогам и за тот же период);

4) **запрет на проведение** в отношении одного налогоплательщика **более двух выездных проверок** в течение календарного года.

Кроме того, при проведении выездной налоговой проверки действуют общие правовые гарантии, применяемые во всех сферах налогового регулирования, как-то: право на обжалование действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов; правовой режим налоговой тайны; обязанность налоговых органов возместить налогоплательщику

ущерб, причиненный незаконными действиями (бездействием) налоговых органов.

3.8. Особые случаи проведения выездных налоговых проверок. Законодательство о налогах и сборах допускает, что в отдельных случаях, оговоренных в законе, гарантии в форме ограничений по проведению выездных проверок могут быть изменены «в пользу» налоговых органов.

Так, может быть изменено положение об ограничении предельного срока проведения выездной налоговой проверки двумя месяцами. **Максимальный срок** проведения выездной налоговой проверки может быть **продлен до четырех месяцев**, а в исключительных случаях — **до шести месяцев**. Основаниями для такого продления могут стать: отнесение налогоплательщика к числу крупнейших; получение в ходе проведения выездной проверки информации от правоохранительных органов, свидетельствующей о наличии у налогоплательщика нарушений законодательства о налогах и сборах и требующей дополнительной проверки; наличие форс-мажорных обстоятельств на территории, где проводится проверка; наличие у проверяемой организации нескольких обособленных подразделений.

Срок проведения выездной проверки может быть продлен и по причине, непосредственно связанной с поведением самого проверяемого налогоплательщика, — когда налогоплательщик не представляет в установленный срок документы, необходимые для проведения выездной проверки.

Может быть **изменено и максимальное количество выездных налоговых проверок** (не более двух в течение календарного года). Руководитель ФНС России своим решением может наделить налоговый орган правом провести выездную налоговую проверку сверх установленного «лимита» (например, третью проверку за год). Для проведения более двух выездных налоговых проверок в течение календарного года в отношении каждой выездной налоговой проверки сверх указанного ограничения налоговым органом в вышестоя-

Раздел 1

щий налоговый орган направляется мотивированный запрос о проведении выездной налоговой проверки.

Допускается исключение и в отношении **ограничения периода проверки деятельности налогоплательщика** тремя календарными годами. В ходе выездной налоговой проверки хозяйственная деятельность может быть проверена за период более трех лет в том случае, если налогоплательщик подал уточненную налоговую декларацию, по которой налоговый платеж уменьшился. В такой ситуации налоговому органу предоставляется право провести выездную налоговую проверку за период, за который представлена уточненная налоговая декларация.

Предусмотрены исключения из **правила, запрещающего проведение повторных налоговых проверок**. Проведение повторной налоговой проверки считается допустимым, если она организуется вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего первичную налоговую проверку, либо в случае представления налогоплательщиком налоговой декларации, в которой указана сумма налога в размере, меньшем ранее заявленного. Допускается также проведение повторных налоговых проверок в случае реорганизации или ликвидации организации-налогоплательщика.

3.9. Содержание выездной налоговой проверки. В ходе выездной налоговой проверки проверяющими:

— проводятся различные мероприятия налогового контроля для проверки и документального закрепления фактов совершения нарушений законодательства о налогах и сборах, признаки которых были выявлены в ходе проведения камеральных проверок, предпроверочного анализа, изучения сведений, полученных от правоохранительных органов или иных внешних источников;

— анализируется финансово-хозяйственная деятельность налогоплательщика, имеющая значение для формирования выводов о правильности исчисления, полноте и сво-

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

временности перечисления налогов в бюджетную систему Российской Федерации в соответствии с действующим законодательством;

— выявляются искажения и противоречия в содержании исследуемых документов, факты нарушения порядка ведения бухгалтерского учета, ведения бухгалтерского и налогового учета, составления бухгалтерской и налоговой отчетности, анализируется влияние указанных нарушений на формирование налоговой базы;

— устанавливаются и формулируются описания фактов занижения налоговой базы, необоснованного заявления налоговых вычетов, а также иных нарушений законодательства о налогах и сборах;

— производится доначисление сумм неисчисленных (неправильно исчисленных) налогов;

— устанавливается сумма налога, не перечисленного налоговым агентом в бюджетную систему Российской Федерации;

— в случае уплаты причитающихся сумм налогов, сборов, авансовых платежей в более поздние по сравнению с установленными законодательством о налогах и сборах сроки производится исчисление сумм пеней;

— формируются предложения о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений или об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налоговых правонарушений, а также об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах.

3.10. Участие органов внутренних дел при проведении выездной налоговой проверки. В целях качественного и полного сбора доказательственной базы по нарушениям законодательства о налогах и сборах налоговые органы могут инициировать привлечение сотрудников органов внутренних дел для участия в проводимых налоговыми органами выездных налоговых проверках в следующих случаях:

Раздел 1

1) при обнаружении обстоятельств, свидетельствующих о необоснованном возмещении НДС, акциза, или признаков необоснованного предъявления НДС, акциза к возмещению;

2) при выявлении схем уклонения от уплаты налогов, подпадающих под признаки совершения преступлений, предусмотренных Уголовным кодексом РФ;

3) при обнаружении признаков неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного и фиктивного банкротства налогоплательщика.

Запрос об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной налоговой проверке может быть направлен как до начала проверки, так и в процессе ее проведения.

3.11. Приостановление проведения выездной налоговой проверки. Установив максимальный срок проведения выездной налоговой проверки, законодатель вместе с тем наделил руководителя налогового органа правом приостанавливать проведение выездной налоговой проверки для:

1) истребования необходимых документов и информации;

2) получения информации от иностранных государственных органов;

3) проведения экспертиз;

4) перевода на русский язык документов, представленных налогоплательщиком на иностранном языке.

Приостановление и последующее возобновление проведения выездной налоговой проверки оформляются соответствующим решением руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, проводящего указанную проверку.

Общий срок приостановления проведения выездной налоговой проверки не может превышать **шесть месяцев**. Он может быть продлен до **деяти месяцев** в случае задержки запрашиваемой информации от иностранных государственных органов.

3.12. Налоговый контроль обособленных подразделений.

Ранее уже отмечался ряд особенностей правосубъектности филиалов и представительств в налоговом праве. Одной из них является то, что налоговые органы имеют право проверять филиалы и представительства независимо от проверок самого налогоплательщика, обособленными подразделениями которого являются филиалы и представительства. При этом такие проверки могут проводиться только по вопросам правильности исчисления и своевременности уплаты региональных и местных налогов.

Выездные налоговые проверки филиалов и представительств проводятся на основании решения руководителя налогового органа по месту нахождения проверяемого обособленного подразделения.

При проведении самостоятельной выездной налоговой проверки филиалов и представительств налогоплательщика срок проверки *не может превышать один месяц*.

3.13. Завершение выездной налоговой проверки. В день окончания выездной проверки проверяющий составляет *справку об окончании проверки*, которая, среди прочего, фиксирует дату окончания выездной проверки.

В течение *двух месяцев* с указанного дня составляется *акт выездной налоговой проверки*. В акте указываются сведения о выявленных нарушениях законодательства о налогах и сборах либо фиксируется отсутствие таких фактов. К акту налоговой проверки прилагаются документы, подтверждающие факты нарушений законодательства о налогах и сборах, выявленные в ходе проверки. Акт вручается налогоплательщику либо его представителю.

Для представления возражений проверяемого лица на акт проверки отводится *один месяц*, после чего *в течение десяти рабочих дней* материалы проверки и представленные возражения должны быть рассмотрены руководителем налогового органа. Указанное лицо по итогам рассмотрения принимает решение о привлечении либо об

Раздел 1

отказе в привлечении проверяемого лица к налоговой ответственности.

Решение, вынесенное по результатам проверки, вступает в силу *по истечении месяца* с момента его вынесения и может быть обжаловано в вышестоящий налоговый орган. В случае отклонения жалобы вышестоящим налоговым органом решение может быть обжаловано в суде.

4. Мероприятия налогового контроля

4.1. При проведении налогового контроля должностные лица налоговых органов в пределах своей компетенции осуществляют те или иные процессуальные действия, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, — *мероприятия налогового контроля*.

К таким мероприятиям относятся, например, получение объяснений налогоплательщиков, осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода, истребование документов при проведении налоговых проверок, выемка документов и предметов, назначение экспертизы, опрос свидетелей и др.

При проведении мероприятий налогового контроля должны соблюдаться все установленные налоговым законодательством процедурные нормы, в противном случае доказательства, полученные в результате проведения таких мероприятий, могут быть признаны недопустимыми.

Кроме того, соблюдение налоговыми органами и их должностными лицами правил проведения мероприятий налогового контроля позволяет свести к минимуму риски возникновения судебных споров в связи с нарушением прав и законных интересов налогоплательщиков в процессе проведения налогового контроля.

Знание процедурных правил проведения мероприятий налогового контроля важно также и потому, что нарушение этих правил может повлечь за собой привлечение виновного

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

к ответственности по Налоговому кодексу РФ или Кодексу РФ об административных правонарушениях.

4.2. Получение объяснений представляет собой такую форму налогового контроля, в рамках которой налогоплательщик по запросу налогового органа предоставляет информацию в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Соответствующие ситуации часто возникают в ходе налоговых проверок. В этой связи в Налоговом кодексе РФ закреплено **право налогоплательщика давать пояснения**, касающиеся расчета и внесения налоговых платежей, актов проведенных налоговых проверок, а также право налогового органа **требовать** от налогоплательщика или налогового агента **пояснений**, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов.

Налоговые органы имеют право вызывать на основании **письменного уведомления** налогоплательщиков или налоговых агентов для дачи пояснений в связи с налоговой проверкой, а также в иных случаях, связанных с исполнением ими законодательства о налогах и сборах.

Если должностному лицу налогового органа, проводящему налоговую проверку, не совсем понятен смысл какого-то документа или хозяйственной операции в связи с исчислением и уплатой налога, он может предложить сотруднику проверяемой организации-налогоплательщика дать ему **письменные или устные пояснения** по этому вопросу.

Отметим, что в такой ситуации налогоплательщик дает разъяснения (пояснения, объяснения) в рамках налогового контроля **до возникновения правоотношений по привлечению налогоплательщика (налогового агента) к ответственности** по Налоговому кодексу РФ или Кодексу РФ об административных правонарушениях (более того, возможно, что после дачи необходимых разъяснений правоотношения по привлечению к ответственности впоследствии и не возникнут).

Раздел 1

Сотрудник налогоплательщика может дать соответствующие пояснения или отказаться от их предоставления. Отказ оформляется в письменном виде. За необоснованный отказ от дачи пояснений виновное лицо может быть привлечено к ответственности.

4.3. Истребование документов при проведении налоговой проверки. Налоговые органы наделены правом требовать у проверяемого лица (налогоплательщика, налогового агента) необходимые документы, которые использовались в налоговых целях, — например, документы, использованные для исчисления налога, подтверждающие своевременность уплаты налога, его удержания и перечисления в бюджетную систему Российской Федерации, и т. п. Таким образом, истребование документов как мероприятие налогового контроля может проводиться только в рамках налоговой проверки.

Контролируемому лицу вручается **требование о предоставлении документов**, в котором указаны наименования, реквизиты, иные индивидуализирующие признаки документов, период, к которому они относятся. *Требование должно содержать определенные данные о документах, которые истребуются налоговым органом, а сами истребуемые документы должны иметь отношение к предмету налоговой проверки.* Если в требовании не указаны названия запрашиваемых документов, их номера и даты, период, к которому они относятся, то суды такие требования признают недействительными (Постановление ФАС Уральского округа от 07.04.2009 № Ф09-1781/09-С3).

Истребуемые документы предоставляются в виде копий, заверенных проверяемым лицом. При необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками этих документов.

Налоговый кодекс РФ вводит **запрет на повторное истребование** у лиц документов, ранее предоставленных этими лицами налоговикам при проведении камеральных или выезд-

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

ных налоговых проверок данного проверяемого лица. При этом данный запрет не распространяется на случаи, когда документы ранее предоставлялись в налоговый орган в виде подлинников, возвращенных впоследствии проверяемому лицу, а также на случаи, когда документы, предоставленные в налоговый орган, были утрачены вследствие обстоятельств непреодолимой силы.

Истребованные документы должны быть предоставлены **в течение десяти дней**. Если же проверяемое лицо не имеет возможности предоставить истребуемые документы в течение установленного срока, то оно незамедлительно письменно уведомляет проверяющих должностных лиц налогового органа о невозможности предоставления в указанные сроки документов с указанием причин и о сроках, в течение которых проверяемое лицо может предоставить истребуемые документы.

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

4.4. Выемка документов и предметов. В случае отказа проверяемого лица от предоставления запрашиваемых документов или непредоставление их в установленные сроки должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов и предметов.

При этом выемка осуществляется только при проведении выездной налоговой проверки и только на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки.

Выемка может также проводиться при наличии у осуществляющих выездную налоговую проверку должностных

Раздел 1

лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, сокрыты, изменены или заменены.

В отношении выемки устанавливается большое число процедурных ограничений.

Во-первых, выемка может производиться только в присутствии **понятых**, а также того лица, у которого непосредственно производится выемка документов и предметов.

Во-вторых, выемка не должна производиться в ночное время, то есть с 22-00 до 6-00 местного времени.

В-третьих, до начала выемки должностное лицо налогового органа, проводящего проверку, обязательно должно предъявить постановление о выемке, разъяснить присутствующим их права и обязанности, а также предложить лицу, у которого производится выемка, добровольно выдать требуемые документы и предметы. Только в случае отказа добровольно передать документы и предметы выемка производится принудительно.

При отказе проверяемого лица вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно.

В-четвертых, по результатам выемки составляется протокол. Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и иным лицам, участвующим в выемке. Они перечисляются и описываются в протоколе. В протоколе фиксируются все действия, проводимые в рамках производства выемки. Копия протокола о выемке вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

В-пятых, изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика. В случае отказа налогоплательщика скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом в протоколе о выемке делается специальная отметка.

В отдельных случаях допускается изъятие оригиналов документов, а налогоплательщику оставляются заверенные копии. Делается это, например, в тех случаях, когда для проведения мероприятий налогового контроля необходимы оригиналы документов, а у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены.

4.5. Истребование документов в порядке встречной проверки. При проведении камеральной проверки допускается истребование документов и иной информации, касающейся проверяемого лица, у третьих лиц, состоящих с ним в экономико-финансовых отношениях. Прежде всего, речь идет о контрагентах проверяемого лица по гражданско-правовым договорам.

Истребование документов у третьих лиц может производиться также вне рамок проведения налоговых проверок, когда у налоговых органов возникает обоснованная необходимость получения документов или информации относительно конкретной сделки (в порядке осуществления дополнительных мероприятий налогового контроля).

Истребование документов у третьих лиц осуществляется по процедуре **встречной проверки**: налоговый орган, осуществляющий мероприятия налогового контроля, направляет **поручение об истребовании документов**, касающихся деятельности проверяемого налогоплательщика, в налоговый орган по месту учета того лица, у которого должны быть истребованы указанные документы. В поручении указывается, при проведении какого мероприятия налогового контроля возникла необходимость в предоставлении документов, а при истребовании информации относительно конкретной сделки указываются также сведения, позволяющие идентифицировать эту сделку.

В **течение пяти дней** со дня получения такого поручения налоговый орган по месту учета лица, у которого ис-

Раздел 1

требуются документы, направляет этому лицу требование о предоставлении документов. К данному требованию прилагается копия поручения об истребовании документов.

Лицо, получившее требование о предоставлении документов, исполняет его **в течение пяти дней** со дня получения или в тот же срок сообщает, что не располагает истребуемыми документами. Если истребуемые документы не могут быть предоставлены в указанный срок, налоговый орган по ходатайству лица, у которого истребованы документы, вправе продлить срок предоставления этих документов.

4.6. Как мероприятие налогового контроля **осмотр территорий и помещений** налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, а также **осмотр его документов и предметов** осуществляются должностным лицом налогового органа, проводящим выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки.

Осмотр документов и предметов *вне рамок выездной налоговой проверки* допускается, если документы и предметы были получены должностным лицом налогового органа в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля или при согласии владельца этих предметов на проведение их осмотра.

Процедурной особенностью проведения осмотра является его осуществление в присутствии понятых. О производстве осмотра составляется **протокол**.

В проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а при необходимости — и специалисты. Допускается производство фото- и киносъемки, видеозаписи, а также снятие копий с документов.

4.7. При необходимости уполномоченные должностные лица налогового органа в рамках выездной налоговой про-

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

верки могут проводить **инвентаризацию имущества** проверяемого лица.

Инвентаризация проводится на основании распоряжения руководителя налогового органа. В распоряжении указываются порядок и сроки проведения инвентаризации, перечень имущества, которое подлежит инвентаризации, состав инвентаризационной комиссии.

Инвентаризация проводится с целью выявления фактического наличия имущества и неучтенных объектов, подлежащих налогообложению, а также сопоставления фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета.

Проверка фактического наличия имущества происходит при участии представителей налогоплательщика, работников его бухгалтерской службы и материально ответственных лиц.

Сведения о фактическом наличии имущества записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации. Инвентаризационные описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии, а также материально ответственные лица.

Результаты инвентаризации учитываются в дальнейшем при рассмотрении материалов налоговой проверки.

4.8. Экспертиза. Для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, когда для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле, может быть привлечен **эксперт**. К участию в мероприятиях налогового контроля эксперт привлекается на договорной основе.

Экспертиза назначается **постановлением** должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В этом постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть про-

Раздел 1

изведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

При назначении и производстве экспертизы **проверяемое лицо имеет право:**

- заявить отвод эксперту;
- просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;
- присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;
- знакомиться с заключением эксперта.

Эксперт может **отказаться от дачи заключения**, если предоставленные ему материалы являются недостаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Эксперт дает **заключение** в письменной форме от своего имени. В своем заключении эксперт излагает проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

4.9. Опрос свидетеля. В качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

Не могут выступать в качестве свидетеля в целях налогового контроля лица, которые получили информацию, не-

ГЛАВА 4. Налоговый контроль

обходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц (адвокат, аудитор).

Показания свидетеля заносятся в протокол. Перед получением показаний должностное лицо налогового органа предупреждает свидетеля об ответственности за отказ или уклонение от дачи показаний либо за дачу заведомо ложных показаний, о чем делается соответствующая отметка в протоколе.

4.10. Привлечение к проведению контрольных мероприятий отдельных категорий лиц. Выше уже упоминались случаи (выемка документов, осмотр помещений и территорий), когда для проведения контрольных мероприятий вызываются **понятые** в количестве не менее двух человек.

В качестве понятого может выступать любое физическое лицо, не заинтересованное в исходе дела, кроме должностных лиц налоговых органов. Понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

Для участия в проведении конкретных действий по налоговому контролю может быть привлечен **специалист**, обладающий специальными знаниями и навыками и не заинтересованный в исходе дела. Специалист участвует в мероприятиях по налоговому контролю в той мере, в какой не хватает должностным лицам налоговых органов, осуществляющих налоговый контроль, определенных навыков, знаний и умений.

В этом смысле деятельность специалиста во многом схожа с работой эксперта, которого мы уже упоминали в связи с осуществлением налогового контроля. Отличие между специалистом и экспертом состоит в том, что эксперт готовит заключение, в котором излагает суть проведенных исследо-

Раздел 1

ваний, делает выводы и обосновывает ответы на поставленные перед ним вопросы. Иными словами, эксперт формирует доказательственную базу. Что касается специалиста, то он не дает самостоятельных заключений, а своими знаниями и умениями лишь оказывает содействие проведению налогового контроля.

Для участия в мероприятиях налогового контроля может привлекаться **переводчик** — лицо, не заинтересованное в исходе дела и владеющее языком, знание которого необходимо для перевода (переводчиком может выступить и лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица).

ГЛАВА 5.

Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

1. Нарушения законодательства о налогах и сборах и налоговые правонарушения.
2. Налоговое правонарушение: понятие и признаки.
3. Составы налоговых правонарушений.
4. Налоговая ответственность: понятие и меры ответственности.
5. Принципы налоговой ответственности.

1. Нарушения законодательства о налогах и сборах и налоговые правонарушения

1.1. Правомерное и противоправное поведение в сфере налогообложения. Поведение участников налоговых отношений направляется правом и может быть правомерным и противоправным.

1.2. Правомерное поведение в налоговой сфере — это деяния участников налоговых правоотношений, соответствующие социально полезным целям (предпринимательская деятельность, содействие социально-экономическому развитию территорий, проведение мероприятий по охране окружающей среды и т. д.) и совершаемые ими в соответствии с действующими нормами налогового права.

1.3. Можно выделить несколько *типов правомерного поведения*:

Раздел 1

а) **общественно необходимое** поведение (например, своевременная уплата налогов);

б) **желательное** поведение (например, досрочная уплата налога или уплата налога в Российской Федерации, если налогоплательщик в соответствии с международным соглашением об избежании двойного налогообложения имеет право уплатить налог по своему выбору — в Российской Федерации или в другом государстве);

в) **допустимое** поведение (например, минимизация налоговых платежей, достигаемая в рамках налогового планирования, проводимого в полном соответствии с законодательством о налогах и сборах).

Таким образом, действия налогоплательщика по налоговому планированию, направленные на уменьшение налоговых платежей и осуществляемые в соответствии с нормами законодательства о налогах и сборах, представляют собой правомерное поведение, а сам налогоплательщик не может быть привлечен за совершение таких действий к юридической ответственности.

1.4. Противоправное поведение в налоговой сфере означает совершение лицом правонарушения в этой сфере и нарушение им налоговой дисциплины.

Правонарушение (деликт *лат.*) является основанием для привлечения лица, его совершившего, к **юридической ответственности**. Таким образом, противоправное поведение участника налогового правоотношения всегда связано с привлечением к юридической ответственности — уголовной, административной, налоговой.

1.5. Противоправность поведения в налоговой сфере, как уже отмечалось, означает **нарушение законодательства о налогах и сборах**. По аналогии с общими подходами к определению правонарушения нарушение законодательства о налогах и сборах может быть определено как виновное, противоправное, общественно опасное деяние лица в налоговой сфере, причиняющее вред публичным финансам (а имен-

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

но — публичным доходам), а через них — государству, обществу и отдельным лицам.

В этом определении перечислены основные **признаки правонарушения** в налоговой сфере:

- а) поведение, выражающееся в определенных действиях или бездействии;
- б) поведение, противоречащее нормам законодательства о налогах и сборах;
- в) виновное поведение;
- г) общественно опасный характер такого поведения.

В налоговой сфере могут совершаться правонарушения, которые в зависимости от общественной опасности (вредности) подразделяются на **преступления** и **проступки**.

1.6. Разделение правонарушений на преступления и проступки связано с **криминализацией** поведения, под которой понимается выявление общественно опасных форм индивидуального поведения, признание допустимости, возможности и целесообразности уголовно-правовой борьбы с ними и фиксации их в законе в качестве преступных и уголовно наказуемых. Соответственно, исключение деяния из круга преступного поведения и отмена его уголовной наказуемости называют **декриминализацией**.

Декриминализация может происходить, во-первых, путем признания **правомерным** деяния, ранее признававшегося уголовно наказуемым, а, во-вторых, через перевод такого деяния в разряд административного или налогового деликта.

1.7. Преступления — наиболее опасные для общества правонарушения. В Российской Федерации все криминализованные общественно опасные деяния в налоговой сфере определены в Уголовном кодексе РФ (в большинстве зарубежных стран они установлены в налоговых законах). **Преступления**, совершенные в налоговой сфере, являются основанием для привлечения к **уголовной ответственности**.

Раздел 1

1.8. В настоящее время в Российской Федерации налоговыми преступлениями в соответствии с Уголовным кодексом РФ признаются:

а) совершенное в крупном размере уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица (ст. 198);

б) совершенное в крупном размере уклонение от уплаты налогов или сборов с организации (ст. 199);

в) совершенное в крупном размере уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194);

г) совершенное в крупном размере неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента (ст. 199.1);

д) сокрытие в крупном размере денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки (ст. 199.2).

1.9. Все «параметры» криминализованного деяния определяются в соответствующих статьях Уголовного кодекса РФ.

Вот как, например, определяется понятие **крупного размера** для каждого из выше перечисленных составов налоговых преступлений:

Статья УК РФ	Состав	Определение «крупного размера»
198	уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица	сумма налогов или сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более шестисот тысяч рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов или сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов или сборов, либо превышающая один миллион восемьсот тысяч рублей

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

199	уклонение от уплаты налогов или сборов с организации	сумма налогов или сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов или сборов превышает 10 % подлежащих уплате сумм налогов или сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей
194	уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица	если сумма неуплаченных таможенных платежей за товары, перемещенные через таможенную границу, в том числе в одной или нескольких товарных партиях, превышает один миллион рублей
199.1	неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента	то же определение, что и применительно к составу ст. 199 УК РФ
199.2	сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки	в сумме, превышающей один миллион пятьсот тысяч рублей

1.10. Мерой ответственности за перечисленные налоговые преступления являются следующие наказания, установленные Уголовным кодексом РФ:

- штраф;
- лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью;
- обязательные работы;
- ограничение свободы;

Раздел 1

- принудительные работы;
- арест;
- лишение свободы на определенный срок.

1.11. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки преступления, ведется в порядке, установленном уголовно-процессуальным законодательством РФ.

1.12. Важно отметить, что лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное статьями 198, 199 и 199.1 Уголовного кодекса РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно полностью уплатило суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с Налоговым кодексом РФ.

1.13. Проступки, совершенные в налоговой сфере, — это **некриминализованные** правонарушения, которые могут быть административными и налоговыми.

Налоговые правонарушения представляют собой правонарушения, ответственность за которые предусмотрена в соответствии с законодательством о налогах и сборах. Порядок привлечения к ответственности и производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляются в порядке, установленном главами 14 и 15 Налогового кодекса РФ.

1.14. Наряду с Налоговым кодексом РФ, некриминализованные правонарушения в налоговой сфере могут устанавливаться Кодексом РФ об административных правонарушениях.

За нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения (**административные правонарушения в области налогов и сборов**), ответственность наступает в соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях.

1.15. Составы административных правонарушений в сфере налогов и сборов закреплены также в Кодексе РФ об административных правонарушениях:

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

- нарушение срока постановки на учет в налоговом органе (ст. 15.3);
- нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (ст. 15.4);
- нарушение сроков представления налоговой декларации (ст. 15.5);
- непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля (ст. 15.6);
- нарушение порядка открытия счета налогоплательщику (ст. 15.7);
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (ст. 15.8);
- неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента (ст. 15.9);
- грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности (ст. 15.11) и др.

К этим составам следует добавить составы административных правонарушений в области таможенного дела, связанных с уплатой таможенных платежей (например, ст. 16.22 «Нарушение сроков уплаты таможенных платежей» Кодекса РФ об административных правонарушениях).

1.16. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административного правонарушения, ведется в порядке, установленном законодательством РФ об административных правонарушениях (Кодексом РФ об административных правонарушениях).

1.17. Таким образом, **налоговые правонарушения** представляют собой один из видов нарушений законодательства о налогах и сборах, наряду с нарушениями законодательства о налогах и сборах, содержащими признаки преступления (**налоговыми преступлениями**), и нарушениями законода-

Раздел 1

тельства о налогах и сборах, содержащими признаки административного правонарушения (*административными правонарушениями в области налогов и сборов*).

2. Налоговое правонарушение: понятие и признаки

2.1. Под *налоговым правонарушением* в законодательстве о налогах и сборах понимается виновно совершенное противоправное деяние налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

2.2. *Признаками налогового правонарушения*, по аналогии с признаками любого правонарушения, являются:

- противоправность;
- реальность деяния;
- причинение вреда;
- виновность.

2.3. *Противоправность* состоит в нарушении норм законодательства о налогах и сборах. Совершение деяния, имеющего вредный результат, но не предусмотренного в Налоговом кодексе РФ в качестве правонарушения, не может стать основанием для привлечения к налоговой ответственности.

При этом не может применяться аналогия при квалификации деяний в качестве налогового правонарушения.

Данный признак налогового правонарушения важен для разграничения правонарушений и многочисленных случаев злоупотребления налоговым правом, которые часто возникают в практике налогового планирования при осуществлении минимизации налоговой обязанности налогоплательщика.

2.4. Налоговое правонарушение — всегда *реальное деяние*. Это значит, что правонарушение должно быть факти-

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

чески совершено. Планы, идеи, обсуждения совершения налогового правонарушения сами по себе не могут стать причиной привлечения к налоговой ответственности. Налоговая ответственность может последовать только за **осуществленные** деяния — акты осознанно волевого поведения, которые, в свою очередь, могут быть совершены в форме:

а) **действий**, при которых субъект правонарушения нарушает запреты, установленные Налоговым кодексом РФ (*активное противоправное поведение*);

б) **бездействия**, означающего неисполнение установленных Налоговым кодексом РФ обязанностей (*пассивное противоправное поведение*).

2.5. Любое налоговое правонарушение **причиняет вред фискальным интересам государства**. Сам факт признания конкретной модели поведения противоправной и включения ее в Налоговый кодекс РФ в качестве правонарушения означает общественную опасность такого поведения и угрозу, которую подобное противоправное поведение представляет для налоговой сферы, публичных финансов в целом и фискальных интересов государства и муниципальных образований в частности.

Отметим, что наряду с **материальными составами** правонарушений, в которых отчетливо проступает в качестве признака правонарушения наступление конкретных общественно опасных последствий, материального вреда (например, ст. 122 Налогового кодекса РФ «Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора)», ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов»), Налоговый кодекс РФ закрепляет большое количество **формальных составов**, в которых **общественно опасные последствия подразумеваются; установление их конкретного содержания не является обязательным для привлечения к ответственности** лица, совершившего данное деяние (например, ст. 116 «Нарушение порядка постановки на учет

Раздел 1

в налоговом органе», ст. 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»).

2.6. Вина. Налоговое правонарушение — это виновное деяние. Под *виной* понимается психическое отношение лица к совершенному им противоправному деянию.

Налоговый кодекс РФ предусматривает две *формы вины* при совершении налогового правонарушения — умысел и неосторожность.

Налоговое правонарушение признается совершенным *умышленно*, если лицо, его совершившее:

- а) осознавало противоправный характер своих действий (бездействия);
- б) желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Совершенным по *неосторожности* налоговое правонарушение признается, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Форма вины применяется для дифференциации налоговой ответственности и определения налоговой санкции только по трем составам:

- неуплата или неполная уплата сумм налога и сбора (ст. 122 НК РФ);
- представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения (ст. 119.2 НК РФ);
- сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником (ст. 122.1 НК РФ).

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

2.7. Характеризуя виновность как признак налогового правонарушения, нельзя не коснуться одного из наиболее острых юридических вопросов — определения **вины организации**.

Очевидно, что вину организации не удастся определить как вину физического лица, то есть через психическое отношение лица к деянию и его последствиям.

На данный момент в российском праве сформировались два подхода к определению вины организации (юридического лица, коллективного субъекта).

В соответствии с первым подходом виновность организации выводится непосредственно из ее противоправного поведения; организация признается виновной исходя из ее фактических действий или бездействия (*концепция вины в объективном смысле*). Такой подход применяется, например, в административном и гражданском праве. Так, в соответствии со ст. 2.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях «юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых настоящим Кодексом или законами субъекта Российской Федерации предусмотрена административная ответственность, но данным лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению».

Согласно второму подходу виновность организации определяется исходя из виновности ее уполномоченных представителей, должностных лиц (*концепция вины в субъективном смысле*). Такой подход закреплен в налоговом праве. В ст. 110 Налогового кодекса РФ установлено, что «вина организации в совершении налогового правонарушения определяется в зависимости от вины ее должностных лиц либо ее представителей, действия (бездействие) которых обусловили совершение данного налогового правонарушения».

Таким образом, в налоговом праве (в отличие от административного и гражданского права) правонарушение орга-

Раздел 1

низации обусловлено правонарушениями ее должностных лиц, а вина организации определяется через психическое отношение должностных лиц этой организации к совершенному правонарушению.

Уже сам факт различного подхода к определению вины коллективного субъекта в гражданском и административном праве, с одной стороны, и в налоговом праве, с другой стороны, заставляет говорить о существенных различиях в подходах к правовому регулированию вопросов юридической ответственности в основных отраслях российского права. Очевидно, что подобные различия в подходах должны быть устранены.

В науке налогового права, а также в процессе правоприменения не раз высказывались сомнения по поводу целесообразности использования в налоговом праве *субъективной концепции* виновности организации. Вину организации не следует сводить к вине других лиц. Организация может проявить собственную волю и действовать виновно, независимо от вины ее должностных лиц и представителей.

Суды и налоговые органы в своей правоприменительной практике по налоговым спорам стали склоняться к объективной концепции вины, применяемой в гражданском и административном праве. На практике они стали сводить содержание вины организации к фактическому нарушению норм законодательства о налогах и сборах, без выяснения причин такого нарушения.

3. Составы налоговых правонарушений

3.1. Под юридическим составом налогового правонарушения понимается совокупность установленных Налоговым кодексом РФ фактических обстоятельств и признаков, наличие которых позволяет квалифицировать противоправное деяние как налоговое правонарушение. Иными словами, юридический состав налогового правонарушения представляет

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

собой систему признаков правонарушения, необходимых и достаточных для возложения налоговой ответственности.

3.2. Состав налогового правонарушения, как и любого другого правонарушения, включает следующие **обязательные элементы**:

- объект правонарушения;
- субъект правонарушения;
- объективная сторона правонарушения;
- субъективная сторона правонарушения.

3.3. Объектом состава налогового правонарушения выступают те общественные отношения, которым в результате совершенного налогового правонарушения причиняется ущерб (другими словами — то, на что посягает налоговое правонарушение). Такими отношениями в налоговом праве становятся фискальные отношения, возникающие в связи с формированием доходной части бюджетов бюджетной системы в Российской Федерации.

3.4. Субъектами налогового правонарушения могут быть организации и физические лица. При этом физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налоговых правонарушений с **шестнадцатилетнего возраста**.

3.5. Объективная сторона налогового правонарушения характеризует противоправное деяние (место, время, способ совершения правонарушения и т. д.), вредные последствия от совершения налогового правонарушения, а также причинно-следственную связь между противоправным деянием и вредными последствиями.

Те составы, объективная сторона которых содержит все три перечисленных элемента (противоправное деяние, вредные последствия от такого деяния и причинно-следственная связь между деянием и вредными последствиями) называются **материальными составами** (неуплата налога налогоплательщиком, неудержание налога налоговым аген-

Раздел 1

том и т. д.). Составы, которые не связываются с наступлением вредных последствий, называются **формальными составами**. Таким образом, формальный состав ограничивается одним лишь фактом совершения противоправного деяния (отказ от дачи свидетельских показаний, непредставление документа для налогового контроля по требованию налогового органа и т. д.).

3.6. Субъективная сторона налогового правонарушения раскрывает субъективное отношение лица к своему противоправному деянию и его последствиям. Она характеризуется такими понятиями, как вина (психическое отношение лица к противоправному деянию), цель и мотивы (побудительные причины) правонарушения.

3.7. Налоговый кодекс РФ определяет составы налоговых правонарушений, за совершение которых предусмотрена налоговая ответственность.

Соответствующие составы закреплены в главе 16 Налогового кодекса РФ «Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение».

Кроме налоговых правонарушений, в Налоговом кодексе РФ закреплены виды **нарушений банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах**, и установлена ответственность за их совершение (глава 18 Налогового кодекса РФ). Речь идет о следующих видах нарушений:

- нарушение банком порядка открытия счета;
- нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога (сбора), авансового платежа, пеней, штрафа;
- неисполнение банком поручения налогового органа о перечислении налога, авансового платежа, сбора, пеней, штрафа;
- непредставление банком справок и выписок по операциям и счетам в налоговый орган;
- нарушение банком обязанностей, связанных с электронными денежными средствами.

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

Обязанности, неисполнение которых образует составы вышеперечисленных правонарушений (глава 18 Налогового кодекса РФ), характеризуют банки не как налогоплательщиков или налоговых агентов, а как финансовых посредников, участвующих в этом качестве в механизме исполнении налоговой обязанности налогоплательщиками и налоговыми агентами. В случае нарушения банками своих обязанностей в качестве налогоплательщиков и налоговых агентов они привлекаются к налоговой ответственности и на них налагаются штрафные санкции, предусмотренные главой 16 Налогового кодекса РФ за совершение налоговых правонарушений. В случае неисполнения банками в качестве финансовых посредников своих обязанностей, предусмотренных Налоговым кодексом РФ, они привлекаются к публично-правовой ответственности (административной по своей правовой природе), и к ним применяются меры ответственности, предусмотренные главой 18 Налогового кодекса РФ, которые не являются налоговыми санкциями.

Особая правовая природа нарушений банками обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, подтверждена в одном из решений Конституционного суда РФ: «Законодатель в Налоговом кодексе Российской Федерации вывел за рамки налоговых правонарушений нарушения законодательства о налогах, совершаемые банками не в качестве самостоятельных налогоплательщиков или налоговых агентов, а в качестве агентов государства, посредством которых производятся платежи налогов в бюджет. Подобные нарушения требований налогового законодательства выделены в особые составы правонарушений (глава 18 Налогового кодекса Российской Федерации)» (определение КС РФ от 06.12.2001).

3.8. Предусмотренные законодательством о налогах и сборах составы налоговых правонарушений исчерпывающим образом закреплены в главе 16 Налогового кодекса РФ.

Раздел 1

По состоянию на 1 января 2015 года таких составов насчитывается 16.

Количество налоговых правонарушений постоянно меняется: одни составы исключаются из перечня налоговых правонарушений, другие же добавляются в этот перечень, чаще всего как следствие включения в предмет законодательства о налогах и сборах новых институтов налогового права (например, налоговая ответственность, предусмотренная в ст. 119.2 Налогового кодекса РФ за представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения, или налоговая ответственность, установленная в ст. 129.4 Налогового кодекса РФ за неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках).

Не все налоговые правонарушения имеют одинаковый «вес» в правоприменительной практике. Для того чтобы проиллюстрировать этот тезис, достаточно сравнить, например, такой состав, как неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 Налогового кодекса РФ) и нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса (ст. 129.2 Налогового кодекса РФ). Первый состав часто фигурирует в правоприменительной деятельности налоговых органов и судов. Что же касается второго состава, то неразвитость на данный момент легального игорного бизнеса в России приводит к тому, что состав оказывается практически невостребованным.

3.9. Как уже отмечалось, в налоговом праве установлено значительное количество **формальных составов налоговых правонарушений**, то есть таких составов, которые не связываются с фактическим наступлением неблагоприятных последствий и причинением вреда: непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе, отказ эксперта, переводчика или специ-

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

алиста от участия в проведении налоговой проверки, неправомерное несообщение сведений налоговому органу и т. д.

Так, например, для квалификации деяния налогоплательщика по ст. 116 Налогового кодекса РФ «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе» не имеет значения факт осуществления таким налогоплательщиком финансово-хозяйственной деятельности. К налоговой ответственности налогоплательщик будет привлечен исключительно на основании факта пропуска срока, установленного законодательством для постановки на налоговый учет.

Предусмотренное статьей 110 Налогового кодекса РФ налоговое правонарушение — «Непредставление налоговой декларации» — также имеет формальный состав: ответственность наступает даже в том случае, если у налогоплательщика по итогам налогового периода отсутствуют начисления сумм налога, подлежащих уплате.

3.10. Составы налоговых правонарушений, не являющиеся формальными, представляют собой *материальные* составы. В отношении таких составов предполагается устанавливать причинно-следственную связь между противоправным деянием и вредными последствиями. «Классическим» примером материального состава налогового правонарушения является, например, неуплата налога. В соответствии со ст. 122 Налогового кодекса РФ неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога влечет взыскание штрафа в размере 20 % от неуплаченной суммы налога. Материальный характер данного состава предполагает применение налоговой ответственности по ст. 122 Налогового кодекса РФ *по окончании налогового периода*.

3.11. Некоторые налоговые правонарушения являются *длящимися* правонарушениями, то есть деяниями, сопряженными с последующим относительно длительным невыполнением лицом обязанностей, от исполнения которых оно уклонялось, несмотря на угрозу привлечения к ответ-

Раздел 1

ственности. Длжащееся налоговое правонарушение, будучи однажды совершенным, влечет за собой продолжительное незаконное состояние правонарушителя.

В отличие от *единичного правонарушения* (например, нарушение срока постановки на учет в налоговом органе), которое охватывает ограниченный по времени акт, *длжащееся правонарушение* охватывает ряд отдельных действий, в совокупности характеризующих противоправное состояние.

Рассмотрим понятие длжащегося налогового правонарушения на примере правонарушения, предусмотренного статьей 119 Налогового кодекса РФ, — непредставление налоговой декларации. Моментом обнаружения данного налогового правонарушения является день фактической подачи налоговой декларации и ее регистрации с просрочкой в налоговом органе.

Непредставление налоговой декларации в налоговый орган по месту учета в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 5 % неуплаченной в установленный срок суммы налога, подлежащей уплате на основании этой декларации, *за каждый полный или неполный месяц* со дня, установленного для ее представления, но не более 30 % указанной суммы и не менее 1 000 рублей.

3.12. Правоприменительная практика сформировала особенности применения отдельных статей Налогового кодекса РФ, в которых закреплены составы налоговых правонарушений. Остановимся на нескольких наиболее важных моментах.

В Налоговом кодексе РФ установлена налоговая ответственность за грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения (ст. 120 Налогового кодекса РФ). При этом под *грубым нарушением правил учета* понимается отсутствие первичных документов, счетов-фактур, регистров бухгалтерского или налогового учета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на сче-

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

тах бухгалтерского учета, в регистрах налогового учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений.

Вместе с тем в Налоговом кодексе РФ устанавливается ответственность за неуплату или неполную уплату сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильно исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) (ст. 122 Налогового кодекса РФ).

Нетрудно заметить, что грубые нарушения правил учета являются одной из тех причин, которые на практике чаще всего и приводят к неуплате или неполной уплате сумм налога. Таким образом, оба состава оказываются тесно связанными в реальной экономической и хозяйственной жизни, в то же время сам Налоговый кодекс РФ не разграничил эти два взаимосвязанных состава. В одном из своих решений на это обстоятельство обратил внимание Конституционный Суд РФ: «В п. 1ст. 122 под неуплатой или неполной уплатой суммы налога в результате не только занижения налоговой базы, но и **«иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия)»** прежде всего имеется в виду занижение или сокрытие доходов, сокрытие объектов налогообложения, отсутствие учета доходов, расходов и объектов налогообложения, т. е. нарушение правил учета доходов и расходов и налогооблагаемой базы, ответственность за которое установлена пп. 1 и 3ст. 120. При этом основным квалифицирующим признаком правонарушения обе нормы называют занижение налогооблагаемой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату налога. В результате лицо, совершившее правонарушение, предусмотренное п. 1ст. 122, одновременно может быть привлечено к ответственности и по пп. 1 и 3ст. 120, т. е. будет **наказано дважды за одно и то же неправомерное деяние»** (определение КС РФ от 18.01.2001). В результате, Конституционный Суд РФ заключает, что положения пп. 1 и 3ст. 120 и п. 1ст. 122 Налогового кодекса РФ не могут применяться одновременно в качестве

Раздел 1

основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий, что не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела.

С учетом разъяснений Конституционного Суда РФ судебная практика сформировала впоследствии следующий подход к разграничению составов, закрепленных в ст.ст. 120 и 122 Налогового кодекса РФ: при рассмотрении споров, связанных с привлечением организации-налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, суды исходят из того, что ответственность за данное нарушение установлена п. 3ст. 120. Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в п. 3ст. 120 Налогового кодекса РФ, организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 122 Налогового кодекса РФ.

3.13. Значительное количество споров порождает практика привлечения к налоговой ответственности пост. 126 Налогового кодекса РФ за непредставление налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и иных сведений, предусмотренных законодательством о налогах и сборах, а также непредставление таких документов и сведений в установленный срок.

При квалификации налогового правонарушения пост. 126 Налогового кодекса РФ важно учитывать несколько обстоятельств.

Во-первых, к ответственности нельзя привлечь за непредставление документов, ведение которых для целей налогообложения не является обязательным.

Во-вторых, при квалификации правонарушения особое внимание суды уделяют конкретизации налоговым органом запрашиваемых документов. Налоговый орган должен указать в запросе, какой именно документ ему необходим в целях налогового контроля (т. е. конкретизировать запра-

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

шиваемый документ), иначе налогоплательщик (налоговый агент) не может быть привлечен к ответственности пост. 126 Налогового кодекса РФ.

4. Налоговая ответственность: понятие и мера ответственности

4.1. Под *налоговой ответственностью (ответственностью за совершение налогового правонарушения)* понимается правоотношение охранительного характера между государством и правонарушителем (налогоплательщиком, налоговым агентом, лицом, содействующим проведению налогового контроля, и т. д.), в котором государство в лице уполномоченного органа (суда, налогового органа) наделяется правом наложить налоговые санкции за совершенные налоговые правонарушения, предусмотренные Налоговым кодексом РФ, а правонарушитель — обязанностью подвергнуться мерам государственного принуждения (налоговым санкциям).

Таким образом, налоговая ответственность представляет собой негативную реакцию государства на факт совершения налогового правонарушения.

4.2. *Основаниями налоговой ответственности* выступают:

- а) закрепленная в Налоговом кодексе РФ модель налогового правонарушения (*нормативное основание*);
- б) реально совершенное налоговое правонарушение (*фактическое основание*);
- в) акт суда или налогового органа о привлечении к ответственности (*процессуальное основание*).

4.3. *Нормативное основание налоговой ответственности* — налоговое правонарушение, закрепленное в Налоговом кодексе РФ, а также особая процедура привлечения к ответственности позволяют отделить *налоговую ответственность* (ответственность за совершение налогового правонарушения) от:

Раздел 1

— *административной ответственности*, к которой привлекаются лица, совершившие нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки административного правонарушения, в соответствии с процедурой, установленной Кодексом РФ об административных правонарушениях;

— *уголовной ответственности*, к которой привлекаются лица, совершившие нарушение законодательства о налогах и сборах, содержащее признаки преступления, в соответствии с процедурой, установленной Уголовно-процессуальным кодексом РФ.

К налоговой ответственности, как уже отмечалось ранее, привлекаются лица, совершившие налоговые правонарушения, предусмотренные Налоговым кодексом РФ. Налоговый кодекс РФ устанавливает также порядок, в соответствии с которым происходит привлечение к налоговой ответственности.

4.4. Характеризуя налоговую ответственность, нельзя уйти от ответа на вопрос о ее правовой природе.

Налоговый кодекс РФ включает отношения, возникающие в процессе привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, в предмет законодательства о налогах и сборах. Однако одного этого факта явно недостаточно для того, чтобы признать налоговую ответственность самостоятельным видом юридической ответственности.

В материально-правовом смысле налоговая ответственность практически ничем не отличается от административно-правовой ответственности. Однако в процессуальном смысле отличия имеются, и они весьма существенные. Порядок производства по делам о налоговых правонарушениях, установленный Налоговым кодексом РФ, отличается от порядка производства по делам об административных правонарушениях, предусмотренного Кодексом РФ об административных правонарушениях (административно-су-

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

дебный порядок привлечения к ответственности проходит в два этапа, для него установлен трехлетний срок исковой давности, существует возможность апелляционного обжалования и т. д.).

С учетом этих обстоятельств **налоговая ответственность** может быть определена как разновидность административной ответственности, отличающаяся существенными специфическими особенностями в процессуальном плане.

4.5. Мерой ответственности за совершение налогового правонарушения являются налоговые санкции, которые в соответствии с Налоговым кодексом РФ устанавливаются и применяются исключительно в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных в статьях Налогового кодекса РФ, в которых определены составы налоговых правонарушений.

Штраф — единственный вид налоговых санкций, предусмотренный действующим Налоговым кодексом РФ. Таким образом, санкции за налоговые правонарушения могут носить только имущественный характер.

То, что штрафы представляют собой единственный вид налоговых санкций, отличает современное законодательство о налогах и сборах от иных отраслей публичного права (в том числе от административного права), а также от ранее действовавшего налогового законодательства.

Как известно, до принятия Налогового кодекса РФ Законом об основах налоговой системы в Российской Федерации, помимо штрафа, допускалось применение и других мер ответственности (взыскание всей суммы сокрытого или заниженного дохода и т. д.).

4.6. Привлечение к налоговой ответственности и наложение налоговых санкций (штрафов) представляют собой результат реализации охранительной (карательной) функции налогового права и вместе с тем выполняют определенные воспитательные задачи, содействуя формированию налого-

Раздел 1

вой культуры в обществе и поддержанию налоговой дисциплины.

В отличие от взыскания недоимки и налоговой пени, которое производится в правосоставительных фискальных целях, штраф как налоговая санкция не может налагаться в фискальных целях. Он используется как средство карательного воздействия на правонарушителя, но не как фискальный инструмент, преследующий в качестве основной цели пополнение публичных доходов.

Вместе с тем, нельзя не отметить, что в соответствии с бюджетным законодательством налоговые штрафы, налагаемые в соответствии с Налоговым кодексом РФ, являются разновидностью налоговых доходов бюджета. Такой подход бюджетной классификации к определению места налоговых штрафов в системе публичных доходов, на наш взгляд, не соответствует правовой природе налоговой санкции.

4.7. Налоговая ответственность представляет собой ответственность публично-правового характера. Лицо, совершившее налоговое правонарушение, несет ответственность перед государством, а не перед третьими лицами.

В одном из своих решений Конституционный Суд РФ указал, что «суммы штрафных санкций, взыскиваемых с лиц за нарушение ими требований налогового законодательства и определяемые Налоговым кодексом РФ, выходят за рамки налогового долга как такового; этим они отличаются от недоимок и налоговой пени и, по существу, представляют собой разновидность публично-правовой ответственности имущественного характера» (постановление КС РФ от 14.07.2005).

В этой связи Налоговым кодексом РФ установлено, что сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством.

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

Если недоимка и налоговые пени могут взыскиваться как в бесспорном, так и в судебном порядке, то налоговые штрафы могут быть взысканы *исключительно в судебном порядке*.

4.8. Налоговые штрафы могут устанавливаться в Налоговом кодексе РФ в *абсолютном размере* (например, за грубое нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения налагается штраф в размере 10 000 рублей, а непредставление в установленный срок налогоплательщиком документов влечет взыскание штрафа в размере 200 рублей за каждый непредставленный документ) или в *процентном выражении* (так, неправомерное удержание и перечислению налоговым агентом, влечет взыскание штрафа в размере 20 % от суммы, подлежащей удержанию и перечислению).

4.9. Особенностью налоговой ответственности является правило, в соответствии с которым при совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности *без поглощения менее строгой санкции более строгой*.

4.10. Размер налоговой санкции может меняться при наличии обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению *не меньше, чем в два раза* по сравнению с размером, установленным в Налоговом кодексе РФ. Таким образом, законодатель установил размер минимального снижения размера налогового штрафа. Максимальный предел снижения размера налоговой санкции не устанавливается, однако понятно, что такое снижение не может привести к полному освобождению от уплаты налогового штрафа, поскольку обстоятельства, смягчающие ответственность, приводят к уменьшению негативного воздействия налоговой санкции, но никак не к полному освобождению от налоговой ответственности.

Раздел 1

К числу *обстоятельств, смягчающих ответственность* за совершение налогового правонарушения, Налоговым кодексом РФ отнесены:

- 1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;
- 2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;
- 3) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 4) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность (например, судебная практика признает самостоятельное выявление и исправление налогоплательщиком ошибок в налоговой декларации и подачу в налоговый орган заявления о ее дополнении и изменении обстоятельством, смягчающим налоговую ответственность).

4.11. При наличии *обстоятельства, отягчающего ответственность*, размер налогового штрафа *увеличивается на 100 %*. Налоговый кодекс РФ таким обстоятельством признает совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

В этой связи важно учитывать норму Налогового кодекса РФ, предусматривающую, что лицо, с которого была взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа. Следовательно, размер штрафа увеличивается на 100 % в случае совершения лицом налогового правонарушения в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа о привлечении лица к ответственности за совершение аналогичного правонарушения (письмо Минфина России от 24.07.2012 № 03-02-08/64).

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

5. Принципы налоговой ответственности

5.1. Понятие и сущность налоговой ответственности отчетливо проявляются в ее *принципах*, под которыми понимаются общие подходы, условия привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

5.2. Законность как принцип налоговой ответственности интерпретируется в Налоговом кодексе РФ следующим образом: никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ.

Такой подход к определению законности позволяет разграничить два основных ее аспекта:

— материально-правовой аспект: *законность основания налоговой ответственности*, означающая, что налоговая ответственность возникает только в случаях, прямо предусмотренных законом;

— процессуально-правовой аспект: *законность налогового процесса*, предполагающая, что ответственность за налоговые правонарушения наступает в процессуальном порядке, установленном законом.

5.3. Раскрывая понятие законности основания налоговой ответственности, отметим, что налоговая ответственность может наступать только за те деяния, которые на момент их совершения признаются налоговыми правонарушениями. При этом составы налоговых правонарушений могут устанавливаться только в Налоговом кодексе РФ.

Налоговое законодательство не допускает применения норм закона по аналогии; на это не раз обращала внимание судебная практика (например, письмо Президиума ВАС РФ от 31.05.1999).

Составы налоговых правонарушений закрепляются с учетом требования формальной определенности, однако полностью избежать использования относитель-

Раздел 1

но определенных норм в налоговом деликтном праве не удается: законодатель использует ряд оценочных категорий — «тяжелые личные или семейные обстоятельства», «неустрашимые последствия», «обстоятельства непреодолимой силы» и т. д.

5.4. Характеризуя проявления требования законности налогового процесса, отметим то, что законодатель установил только *существенные нарушения процессуальных правил* в качестве основания для отмены решения руководителя налогового органа о привлечении к ответственности. К числу таких существенных нарушений относятся:

— обеспечение возможности лица, в отношении которого проводилась проверка, участвовать в процессе рассмотрения материалов налоговой проверки;

— обеспечение возможности налогоплательщика представить объяснения;

— иные нарушения процедуры рассмотрения материалов налоговой проверки, если такие нарушения привели или могли привести к принятию руководителем налогового органа неправомерного решения.

5.5. Налоговый кодекс РФ устанавливает *принцип однократности налоговой ответственности* (*non bis idem* — не дважды за одно).

Налоговый кодекс РФ устанавливает: никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Не допускается повторно возбуждать дело о налоговом правонарушении, по которому уже имеется вступившее в законную силу решение суда или налогового органа.

Мы уже упоминали, как Конституционный Суд РФ применял принцип однократности ответственности при оценке ситуации одновременного привлечения к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов, расходов, объектов налогообложения (ст. 120 НК РФ) и за неуплату, неполную уплату налога (ст. 122 НК РФ). В обоих составах основ-

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

ным квалифицирующим признаком определено занижение налогооблагаемой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату налога. В такой ситуации лицо, совершившее правонарушение пост. 120 (грубое нарушение правил учета), может быть привлечено к ответственности и пост. 122 (неуплата или неполная уплата налога), и это, по мнению Конституционного Суда РФ, нарушает принцип однократности привлечения к ответственности.

5.6. Как уже отмечалось, налоговые правонарушения близки по составу с правонарушениями в сфере налогообложения, содержащими признаки преступления, и с правонарушениями, содержащими признаки административного правонарушения.

Одновременное привлечение налогоплательщика к налоговой ответственности и уголовной ответственности не допускается. На практике это регулируется в соответствии с нормой Налогового кодекса РФ, в которой установлено, что если *в течение двух месяцев* со дня истечения срока исполнения требования об уплате налога налогоплательщик не уплатил указанные в данном требовании суммы недоимки, размер которой позволяет предполагать факт совершения налогового преступления, налоговые органы обязаны *в течение 10 дней* со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в следственные органы, уполномоченные производить предварительное следствие по уголовным делам о налоговых преступлениях, для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Налоговый кодекс РФ закрепил положение, по которому привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной ответственности. В этом случае принцип однократного привлечения к ответственности не нарушается, поскольку к налоговой и административной ответственности привлекаются разные субъекты: организации — к нало-

Раздел 1

говой ответственности, а ее должностные лица — к административной ответственности.

Налоговое право исходит также из того, что привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени.

5.7. Принцип ответственности за вину установлен в Налоговом кодексе РФ в самом определении налогового правонарушения. К налоговой ответственности привлекают не за сам факт совершения противоправного деяния, но только за **виновное** совершение такого деяния.

Отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения является одним из обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В Налоговом кодексе РФ сформулированы обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, а следовательно — исключающие возможность привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Во-первых, исключает вину лица в совершении налогового правонарушения совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других *чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств*. Налоговое право заимствовало понятие непреодолимой силы из гражданского права (ст. 401 Гражданского кодекса РФ). Правоприменительная практика по налоговым спорам уточняет, что не могут признаваться обстоятельствами непреодолимой силы, например, хищение документов, изъятие их правоохранительными органами, заболевание должностных лиц организации-налогоплательщика и т. д.

Во-вторых, исключает вину совершение деяния лицом в *невменяемом состоянии*, то есть в таком состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих дей-

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

ствиях или руководить ими вследствие болезненного состояния. Это обстоятельство может быть применено только к налогоплательщикам — физическим лицам.

В-третьих, исключает вину совершение лицом деяния вследствие *добросовестного заблуждения*, когда налогоплательщик выполнял письменные разъяснения о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти в пределах его компетенции. Ранее мы уже комментировали это обстоятельство. Здесь же отметим, что для принятия решения об исключении вины налогоплательщика необходимо установить наличие причинно-следственной связи между письменными разъяснениями и самим налоговым правонарушением.

Если же указанные письменные разъяснения были основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком, вина налогоплательщика при совершении налогового правонарушения не исключается.

Суд или налоговый орган, рассматривающий конкретное дело, могут признать также *иные обстоятельства* в качестве обстоятельств, исключающих вину лица в совершении налогового правонарушения.

5.8. Важным принципом привлечения к налоговой ответственности является *презумпция невиновности*. В налоговом праве презумпция невиновности означает, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в порядке, предусмотренном федеральным законом.

Решение о привлечении участников налоговых правоотношений к налоговой ответственности, а следовательно — об их виновности принимают налоговые органы и суды.

Раздел 1

Налоговый процесс может быть прекращен исполнением решения налогового органа о взыскании налоговой санкции (виновность нарушителя устанавливается вступившим в законную силу решением налогового органа) либо исполнением судебного решения о взыскании налоговой санкции (виновность нарушителя устанавливается судебным решением).

5.9. Презумпция невиновности предполагает также, что лицо, привлекаемое к налоговой ответственности, не должно доказывать свою невиновность. **Бремя доказывания** всех обстоятельств, свидетельствующих о виновности лица в совершении правонарушения, возлагается на налоговые органы. Презумпцией невиновности обусловлен и тот факт, что при рассмотрении налоговых споров в суде начинают с исследования доказательств, представленных налоговым органом, а уже затем переходят к исследованию доказательств, представляемых ответчиком, если ответчик пожелал представить какие-либо доказательства.

Раскрывая принцип презумпции невиновности, следует особо отметить тот факт, что добровольная уплата налогоплательщиком налоговых санкций не должна рассматриваться как признание налогоплательщиком своей вины и тем более использоваться в процессе как доказательство виновности налогоплательщика. Добровольная уплата налогоплательщиком налоговых санкций не лишает его права на судебное обжалование решения налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

5.10. Презумпция невиновности означает и то, что все **неустрашимые сомнения в виновности лица**, привлекаемого к налоговой ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Это правовое положение тесным образом связано с презумпцией добросовестности налогоплательщика (налогоплательщик действует добросовестно до тех пор, пока не будет установлено обратное).

ГЛАВА 5. Налоговые правонарушения и налоговая ответственность

В такой ситуации государство исходит из того, что лучше оставить правонарушение безнаказанным, чем осудить невиновного.

Используемое в приведенной формулировке понятие «*сомнения*» следует понимать, как неспособность для суда или налогового органа дать однозначную правовую квалификацию конкретным налоговым нормам, юридическим фактам, доказательствам, которые свидетельствуют о виновности лица, привлекаемого к налоговой ответственности.

5.11. Еще одним принципом налоговой ответственности является *требование справедливости наказания*.

Это требование, в свою очередь, сводится к ряду более конкретных требований, таких как:

а) *обоснованность наказания* — целесообразность приданию тому или иному поведению статуса налогового правонарушения;

б) *соразмерность наказания* — соответствие налоговой санкции тяжести совершенного налогового правонарушения. В одном из решений Конституционного Суда РФ принцип соразмерности определен следующим образом: «Принцип соразмерности, выражающий требования справедливости, предполагает установление публично-правовой ответственности лишь за виновное деяние и ее дифференциацию в зависимости от тяжести содеянного, размера и характера причиненного ущерба, степени вины правонарушителя и иных существенных обстоятельств, обуславливающих индивидуализацию при применении взыскания» (постановление КС РФ 15.07.1999).

Для применения санкций Налоговым кодексом РФ установлены упоминавшиеся ранее обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность.

Требование соразмерности предполагает установление соответствия налоговой санкции тяжести совершенного правонарушения. Реализации этого требования содействует установление относительно определенных санкций

Раздел 1

в процентном выражении к налогооблагаемой базе, сумме неуплаченного налога и т. д. В то же время встречающиеся в Налоговом кодексе РФ штрафы, установленные в твердой сумме, без указания нижнего и верхнего пределов, не отражают требования соразмерности;

в) **дифференциация наказания** — установление разных видов ответственности за различные налоговые правонарушения (через нормативное определение размера недоимки, при наличии которой деяние будет квалифицироваться не как налоговое правонарушение, а как налоговое преступление), а также нормативное определение разновидности и масштаба налоговых санкций;

г) **индивидуализация наказания** — достигается в современном налоговом праве в основном через учет обстоятельств, смягчающих или отягчающих ответственность. Заметим, что в отличие от уголовного или административного права в налоговом праве отсутствуют альтернативные санкции, относительно определенные санкции с широким диапазоном между нижним и верхним пределами;

д) **гуманный характер наказания** — в отношении лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность, означает, что применение налоговых санкций не должно приводить к банкротству и ликвидации организации-налогоплательщика. Налоговые санкции не должны «убивать» бизнес. В одном из своих решений Конституционный Суд РФ указал, что «применение налоговых санкций не должно приводить к лишению предпринимателей не только дохода (прибыли), но и другого имущества, ставить под угрозу их дальнейшую деятельность, вплоть до ее прекращения» (постановление КС РФ от 15.07.1999).

Гуманный подход к привлечению к налоговой ответственности физических лиц проявляется, в частности, в запрете на наложение взыскания на имущество физического лица, которое предназначено для повседневного использования им самим и членами его семьи.

ГЛАВА 6.

Защита прав и законных интересов налогоплательщика

1. Презумпция добросовестности налогоплательщика и защита его законных интересов.
2. Налоговая тайна.
3. Информирование и консультирование налогоплательщика.
4. Обжалование налогоплательщиком актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц.

То, что основной задачей налогового права является правовое обеспечение выполнения фискальных задач государства, мобилизации публичных доходов, ни у кого не вызывает сомнений. В то же время налоговое право, «работая» на фискальный интерес государства, обязано учитывать одну из основополагающих норм конституционного права Российской Федерации, в соответствии с которой, человек, его права и свободы являются высшей ценностью, а признание, соблюдение и защита прав и свобод человека и гражданина являются обязанностью государства (ст. 2 Конституции РФ).

Государство через своих «представителей» в налоговой сфере — налоговых органов — должно решать фискальные задачи в соответствии с упомянутой конституционной нормой.

Таким образом, права и свободы налогоплательщика должны соблюдаться и гарантироваться государством, а налоговое право, кроме норм, которые регулируют отношения по исполнению налоговой обязанности, должно содержать

Раздел 1

нормы, гарантирующие защиту налогоплательщика, его прав и законных интересов.

Такие нормы составляют содержание правового института защиты прав и законных интересов налогоплательщика.

Раскрывая содержание этого правового института, мы рассмотрим следующие учебные вопросы:

- презумпция добросовестности налогоплательщика, гарантирующая защиту его законных интересов;
- налоговая тайна;
- информирование и консультирование налогоплательщика, предоставление ему разъяснений по возникающим у него вопросам, связанным с применением законодательства о налогах и сборах;
- порядок обжалования налогоплательщиком актов налоговых органов, действий и бездействия их должностных лиц.

1. Защита законных интересов налогоплательщика: презумпция добросовестности налогоплательщика

1.1. В Налоговом кодексе РФ, в статье 22, посвященной обеспечению и защите прав налогоплательщиков, закреплено, что налогоплательщикам гарантируется административная и судебная защита их прав и **законных интересов**. Таким образом, объектом административной и судебной защиты в налоговом праве признаются не только права налогоплательщиков, но и их законные интересы.

Содержание законных интересов налогоплательщика непосредственно не закрепляется нормами налогового права. При этом сами законные интересы должны выражаться в действиях, прямо не запрещенных законодательством о налогах и сборах, в противном случае такие интересы квалифицировались бы как противоправные деяния.

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

Законные интересы представляют собой правомерное поведение и должны соответствовать нормам налогового законодательства.

Среди законных интересов налогоплательщика особо выделяются интерес в применении налогового законодательства наиболее выгодным для налогоплательщика способом и производный от него интерес в сокращении налогового бремени.

С одной стороны, поведение налогоплательщика, строящееся исходя из его интереса применять налоговое законодательство наиболее выгодным для себя способом и проявляющееся чаще всего в оптимизации (минимизации) налоговых платежей, является правомерным поведением и не должно повлечь за собой налоговую ответственность.

С другой же стороны, налогоплательщики должны *добросовестно* осуществлять свои права и обязанности, принимая в расчет норму Конституции РФ, устанавливающую (ст. 17), что «осуществление прав и свобод человека и гражданина не должно нарушать права и свободы других лиц». Очевидно, что минимизация налоговых платежей неизбежно приводит к сокращению публичных доходов, от которых напрямую зависит возможность реализации на практике прав других членов общества. Иными словами, налогоплательщик не должен злоупотреблять правом при осуществлении налогового планирования, чтобы не привести к такому положению дел, когда будут нарушаться права и законные интересы других лиц.

1.2. Правовым инструментом, позволяющим налогоплательщику реализовать свои законные интересы и при этом не допускающим злоупотребление правом со стороны этого же налогоплательщика, которое могло бы привести к нарушению таким поведением прав и законных интересов других лиц, становится *презумпция добросовестности налогоплательщика*.

Раздел 1

Суть этой презумпции состоит в том, что **недобросовестный налогоплательщик** не может пользоваться различного рода льготами и способами защиты, предусмотренными налоговым законодательством, поскольку их использование у него направлено **исключительно на получение выгод**, предусмотренных налоговым законодательством (**налоговых выгод**).

У **добросовестного** же **налогоплательщика** получение налоговых выгод является следствием реального социального или иного общественно-значимого эффекта от конкретной деятельности налогоплательщика, с выполнением которой законодатель связывает применение таких льгот и защитных инструментов.

Презумпция добросовестности налогоплательщика предполагает, что любой налогоплательщик считается действующим добросовестно и подлежит защите с использованием всех способов, предусмотренных налоговым законодательством, до тех пор пока налоговым органом не будет доказана его недобросовестность. Таким образом, бремя доказывания недобросовестности налогоплательщика возложено на налоговые органы.

1.3. Особенностью правового регулирования презумпции добросовестного налогоплательщика является то, что до сих пор она не нашла своего закрепления в законодательстве о налогах и сборах. Презумпция добросовестности налогоплательщика была сформулирована Конституционным Судом РФ (постановление КС РФ от 12.10.1998, определение КС РФ от 01.07.1999 и др.), и в дальнейшем этот принцип налогового права последовательно развивался в судебной практике (постановление Пленума ВАС РФ от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды»).

1.4. Судебная практика при оценке добросовестности налогоплательщика устанавливает обоснованность получения

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

им налоговой выгоды. Таким образом, одним из ключевых понятий в этом вопросе становится «**налоговая выгода**», под которой понимается уменьшение размера налоговой обязанности вследствие:

- уменьшения налоговой базы;
- получения налогового вычета, налоговой льготы;
- применения более низкой налоговой ставки;
- получение права на возврат (зачет) или возмещение налога из бюджета.

1.5. Подход, сформировавшийся в судебной практике к определению добросовестности налогоплательщика, исходит из того, что **действия налогоплательщика**, имеющие своим результатом получение налоговой выгоды, должны быть **экономически оправданны**, а **сведения**, содержащиеся в налоговой декларации и бухгалтерской отчетности, — **достоверны**.

1.6. Представление налогоплательщиком в налоговый орган всех надлежащим образом оформленных документов, предусмотренных законодательством о налогах и сборах в целях получения налоговой выгоды, является основанием для ее получения, если налоговым органом не доказано, что сведения, содержащиеся в этих документах, неполны, недостоверны и (или) противоречивы.

1.7. Получение необоснованной налоговой выгоды недобросовестным налогоплательщиком приводит к непоступлению (недопоступлению) налогов и сборов в федеральный, региональные и местные бюджеты и тем самым влечет за собой негативные последствия для бюджетной системы Российской Федерации. Поэтому задача налоговых органов сводится к устранению случаев причинения ущерба бюджетной системе Российской Федерации от действий недобросовестных налогоплательщиков.

С этой целью они проверяют обоснованность налоговой выгоды и через обращение в суд пресекают попытки отдельных предпринимателей превратить конечный результат на-

Раздел 1

логового планирования — налоговую выгоду — в *самостоятельную деловую цель* предпринимательства.

Если доводы, приведенные налоговым органом, будут приняты судом, и суд установит, что главной целью налогоплательщика было получение дохода исключительно или преимущественно за счет налоговой выгоды, без реального намерения осуществлять экономическую деятельность, то получение налогоплательщиком налоговой выгоды может быть признано необоснованным.

Признание налоговой выгоды необоснованной не означает установления факта нарушения нормы законодательства о налогах и сборах. Установление судом необоснованности налоговой выгоды и признание недобросовестности налогоплательщика не делают налогоплательщика правонарушителем. Налогоплательщик в этом случае остается в рамках правомерного поведения, и к нему не могут быть применены меры ответственности за совершение налогового правонарушения.

Негативным (неблагоприятным) **последствием** недобросовестного поведения налогоплательщика станет не наложение штрафа, а отказ в удовлетворении требований налогоплательщика, связанных с получением налоговой выгоды — он не сможет использовать налоговую льготу, получить из бюджета возмещение НДС и т. п.

1.8. Для оценки обоснованности налоговой выгоды суды используют различные доктрины, заимствованные из судебной практики зарубежных стран. Основные зарубежные правовые доктрины, применяемые российскими судами, были обозначены в постановлении Пленума ВАС от 12.10.2006 № 53 «Об оценке арбитражными судами обоснованности получения налогоплательщиком налоговой выгоды».

А) Доктрина **«существо над формой»** (*equity above the form*): при оценке налоговых последствий сделки в соответствии с этой доктриной во внимание принимаются фактически сложившиеся отношения между контрагентами-налогопла-

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

тельщиками, то есть их суть (*equity, substance*), а не внешняя форма, которую стороны придали ей в договоре. В соответствии с этой доктриной налоговая выгода признается необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом.

Б) Доктрина *«деловая цель» (business purpose)*: налоговая выгода признается необоснованной, если учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами. Заключенная сделка, дающая налогоплательщику различные преимущества (налоговую выгоду), обязательно должна достигать деловой цели (например, покупка организацией-налогоплательщиком автомобиля, который используется фактически для обслуживания семьи руководителя этой организации, не соответствует доктрине «деловая цель», а значит и амортизационные начисления на это транспортное средство не могут быть признаны расходами, принимаемыми в уменьшение налогооблагаемой прибыли).

В) Доктрина *реальности затрат*: налоговая выгода признается необоснованной, если она получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности.

Г) Доктрина *«сделка по шагам» (step transactions)*: налоговая выгода будет признана необоснованной, если будет доказано, что из нескольких сделок, рассматриваемых как связанные единым результатом, промежуточные сделки носят притворный, мнимый характер. В судебной практике чаще всего применяется в отношении посреднических операций, когда сделка делится («фрагментируется») на несколько промежуточных шагов с единственной целью — уклониться от уплаты налога.

В судебной практике применяются и другие доктрины («одна рука», «фактическое место деятельности» и др.).

Раздел 1

1.9. Судебная практика сформировала перечень обстоятельств, которые в ходе судебного разбирательства могут свидетельствовать о необоснованности налоговой выгоды при наличии подтверждающих доказательств, представленных налоговыми органами:

— невозможность реального осуществления налогоплательщиком указанных операций с учетом времени, места нахождения имущества или объема материальных ресурсов, экономически необходимых для производства товаров, выполнения работ или оказания услуг;

— отсутствие необходимых условий для достижения результатов соответствующей экономической деятельности в силу отсутствия управленческого или технического персонала, основных средств, производственных активов, складских помещений, транспортных средств;

— учет для целей налогообложения только тех хозяйственных операций, которые непосредственно связаны с возникновением налоговой выгоды, если для данного вида деятельности также требуется совершение и учет иных хозяйственных операций и др.

2.10. С презумпцией добросовестности налогоплательщика непосредственно связан институт налогового контроля за ценами, предусмотренный действующим налоговым законодательством.

В соответствии с презумпцией добросовестности налогоплательщика налоговое право исходит из того, что цена, указанная в договоре налогоплательщика с его контрагентом, соответствует уровню рыночных цен, а бремя доказывания обратного возлагается на налоговый орган.

Признается право контрагентов по гражданским договорам формировать цену сделки по собственному усмотрению в соответствии с основополагающим принципом гражданского права — свободой договора, а в налоговых целях используется **фактическая цена договора**, то есть цена, указанная в договоре.

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

За налоговыми органами закреплено право контролировать ценообразование в налоговых целях только в случаях, непосредственно установленных Налоговым кодексом РФ. Речь идет, прежде всего, о ценах сделок, заключаемых между **взаимозависимыми лицами**.

С 2012 г. в российском налоговом праве появляется новый институт — **контролируемые сделки**, под которыми понимаются сделки, контролируемые налоговыми органами по вопросам ценообразования на предмет полноты исчисления и уплаты налогов. Сделки, которые становятся предметом налогового контроля, определены в Налоговом кодексе РФ: это — сделки между взаимозависимыми лицами, а также сделки, приравненные к ним (например, сделки в области внешней торговли товарами мировой биржевой торговли).

Налоговые органы осуществляют контроль за ценами контролируемых сделок в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ. Контроль соответствия цен, примененных в контролируемых сделках, рыночным ценам не может быть предметом выездных и камеральных проверок.

2. Налоговая тайна

2.1. Налогоплательщики и иные лица, участвующие в налоговых правоотношениях, прежде всего в правоотношениях по налоговому контролю, передают налоговым органам значительное количество охраняемой законодательством информации: конфиденциальной, составляющей коммерческую, банковскую, страховую тайну и т. п.

Эта информация предназначена только для использования налоговыми органами и только для целей налогового контроля. Использование ее в иных целях может нанести серьезный ущерб налогоплательщику, результатам его экономической, предпринимательской деятельности.

Раздел 1

Охраняя полученную от налогоплательщика информацию, налоговое законодательство учреждает правовой режим налоговой тайны.

2.2. Налоговую тайну составляют любые сведения о налогоплательщике, полученные налоговым органом (иными государственными органами, участвующими в осуществлении налогового контроля, — органами внутренних дел, следственными, таможенными органами).

Предметом налоговой тайны являются любые сведения о налогоплательщике. По форме это может быть информация (письменная, электронная) о налогоплательщике, ставшая известной налоговому органу при осуществлении им своих полномочий по налоговому контролю (документы, электронные документы, магнитные диски, фотографии, видео- и звукозапись и т. д.). При этом по содержанию к предмету налоговой тайны может относиться не только информация, связанная непосредственно с исполнением налогоплательщиком налоговой обязанности; под режим налоговой тайны попадает вся персональная информация о налогоплательщике, информация, составляющая коммерческую тайну, секреты производства и т. п.

Квалифицирующим признаком в определении предмета налоговой тайны является то, что он формируется за счет сведений, полученных налоговым органом при исполнении им своих полномочий.

При этом предмет налоговой тайны образуется не только за счет тех сведений, которые передал налоговому органу сам налогоплательщик, но и за счет сведений о налогоплательщике, которые получает налоговый орган от других лиц — от банковских учреждений, налоговых агентов, экспертов, свидетелей и т. д.

2.3. За пределы, охраняемые правовым режимом налоговой тайны, выводятся:

1) общедоступные сведения о налогоплательщике, в том числе ставшие таковыми с его согласия. К общедоступной

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

информации относятся общеизвестные сведения и иная информация, доступ к которой не ограничен (Федеральный закон от 27.07.2006 «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»). Налогоплательщик может дать письменное согласие на придание информации, передаваемой им налоговому органу, статуса общедоступной информации (пример такого письменного заявления-согласия приведен в письме ФНС России от 28.03.2014 № ГД-4-3/5719 «Об утилизационном сборе»);

2) сведения об идентификационном номере налогоплательщика (ИНН);

3) сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения;

4) сведения, предоставляемых налоговым, таможенным или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами, о взаимном сотрудничестве между налоговыми, таможенными или правоохранительными органами;

5) сведения, предоставляемые избирательным комиссиям о размере и источниках доходов кандидата и его супруга, а также об имуществе, принадлежащем кандидату и его супругу на праве собственности;

6) сведения, предоставляемые в Государственную информационную систему о государственных и муниципальных платежах, предусмотренную Федеральным законом «Об организации предоставления государственных и муниципальных услуг»;

7) сведения о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками, а также об участии налогоплательщика в консолидированной группе налогоплательщиков.

2.4. Таким образом, предмет налоговой тайны составляет любая информация, поступающая налоговому органу с момента постановки налогоплательщика на учет в налоговом органе, за исключением перечисленной выше ин-

Раздел 1

формации, которая законом выводится из-под режима налоговой тайны.

2.5. Налогоплательщик наделяется правом на соблюдение и сохранение налоговой тайны, являющейся важнейшей информационно-правовой гарантией защиты его прав и законных интересов. На налоговые органы Налоговым кодексом РФ возложена обязанность *соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение*.

2.6. Правовой режим налоговой тайны предполагает запрет на ее разглашение органами, которые в соответствии с законом имеют доступ к сведениям, составляющим налоговую тайну: налоговыми органами, органами внутренних дел, следственными органами, таможенными органами, их должностными лицами и привлекаемыми специалистами, экспертами и т. д.

Сведения, составляющие налоговую тайну, могут быть обнародованы или переданы иным государственным органам только в порядке, установленном самим Налоговым кодексом или иным федеральным законом.

Так, в соответствии с Федеральным конституционным законом «О Правительстве Российской Федерации» налоговые органы передают для последующего опубликования в средствах массовой информации сведения о являющихся объектами налогообложения доходах, ценных бумагах и ином имуществе, принадлежащем на праве собственности председателю и членам Правительства РФ, их супругам и несовершеннолетним детям.

Случаи передачи налоговыми органами сведений, составляющих предмет налоговой тайны, предусмотрены также Федеральными законами «О полиции», «О прокуратуре», «О Следственном комитете Российской Федерации», «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма», «Об исполнительном производстве», «О судебных приставах» и др.

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

2.7. На защиту коммерческих интересов налогоплательщика, конкурентных преимуществ его бизнеса направлена норма Налогового кодекса РФ, относящая к разглашению налоговой тайны использование или передачу другому лицу информации, составляющей коммерческую тайну или секрет производства налогоплательщика и ставшей известной должностному лицу налогового органа (таможенного органа, следственного органа и т.д.), привлеченным экспертам, специалистам при выполнении ими своих обязанностей (прежде всего, в процессе налогового контроля).

2.8. Режим налоговой тайны обеспечивается, во-первых, особым порядком хранения такой информации и доступа к ней, а, во-вторых, установлением юридической ответственности за нарушение режима налоговой тайны.

Поступившие в налоговые органы сведения, составляющие налоговую тайну, имеют специальный режим хранения. Право доступа к таким сведениям имеют должностные лица, определяемые ФНС России (для таможенных органов — ФТС России, для органов внутренних дел — МВД России и т.д.).

2.9. Утрата документов, которые содержат сведения, составляющие налоговую тайну, либо разглашение таких сведений влечет юридическую ответственность (уголовную, административную, дисциплинарную, материальную), предусмотренную федеральными законами.

Уголовная ответственность установлена за незаконные получение и разглашение сведений, составляющих налоговую тайну (ст. 183 Уголовного кодекса РФ).

Административная ответственность предусмотрена за разглашение информации с ограниченным доступом (ст. 13.14 Кодекса РФ об административной ответственности).

В соответствии с Законом РФ «О налоговых органах» за невыполнение или ненадлежащее выполнение должностными лицами налоговых органов своих обязанностей (в том

Раздел 1

числе обязанности соблюдать налоговую тайну и обеспечивать ее сохранение) они привлекаются:

- к дисциплинарной ответственности (ст. 57, 58 Федерального закона «О государственной гражданской службе Российской Федерации»);
- к материальной ответственности (раздел XI Трудового кодекса РФ).

3. Информирование и консультирование налогоплательщика

3.1. Значение института информирования и консультирования налогоплательщика для обеспечения защиты его прав и законных интересов объясняется несколькими обстоятельствами:

- особой динамикой налогового права, нормы налогового законодательства часто меняются, и лицам, профессионально не занимающимся налоговым правом, бывает трудно уследить за всеми изменениями, происходящими в законодательстве о налогах и сборах;
- нормы налогового права сложны для понимания, часто они непосредственно связаны со значительным количеством подзаконных актов, а для того, чтобы применить налоговые нормы на практике необходимо хорошо ориентироваться в судебной практике по налоговым спорам;
- в ряде случаев для правильного применения норм законодательства о налогах и сборах недостаточно знать и понимать соответствующие налоговые нормы; в ряде случаев при регулировании налоговых отношений необходимо знать таможенное право (например, в случае с НДС и акцизами, взимаемыми при ввозе товаров на таможенную территорию, или в случае с земельными налогом, налогом на добычу полезных ископаемых необходимо дополнительно знать земельное право и законодательство о недрах соответственно).

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

Все эти обстоятельства приводят к тому, что лица, участвующие в налоговых правоотношениях, нуждаются в получении необходимой информации о действующих нормах законодательства о налогах и сборах, разъяснений и консультаций по вопросам расчета и уплаты налогов, заполнения налоговых деклараций, использования различных правовых возможностей для снижения налогового бремени, консультаций по вопросам, связанным с привлечением лица к ответственности за налоговые нарушения и т. п.

При этом нуждаются в консультациях и разъяснениях норм налогового законодательства как налогоплательщики — физические лица, так и налогоплательщики-организации. При этом чем «крупнее» налогоплательщик, чем больше масштабы его предпринимательской деятельности, тем значительнее у него потребности в юридическом консалтинге по налоговым вопросам (в данном случае мы имеем в виду исключительно потребности в юридических консультациях по налоговым вопросам; потребность участников предпринимательской деятельности в экономических консультациях, аудиторских услугах и т.д. остаются за рамками предмета налогового права).

3.2. В случае с информированием налогоплательщиков о состоянии законодательства о налогах и сборах некоторой проблемой чаще всего становится информирование о состоянии регионального и муниципального законодательства о налогах и сборах.

Налоговый кодекс РФ фиксирует внимание на этой проблеме. В одной из его статей установлено требование, в соответствии с которым информация и копии законов, иных нормативных правовых актов об установлении, изменении и прекращении действия региональных и местных налогов направляются органами государственной власти субъектов Российской Федерации и органами местного самоуправления в Министерство финансов Российской Федерации и Федеральную налоговую службу, а также в финансовые

Раздел 1

органы соответствующих субъектов Российской Федерации и территориальные налоговые органы. Таким образом, обеспечивается формирование единой базы данных по всем трем уровням законодательства о налогах и сборах, причем единая нормативная правовая база по налоговой проблематике формируется как в финансовых, так и в налоговых органах.

Финансовые и налоговые органы становятся сейчас формальными депозитариями актов законодательства о налогах и сборах — федеральных, региональных и муниципальных. На практике лица, нуждающиеся в информации о налоговом законодательстве, обычно получают необходимые сведения из справочно-правовых систем («КонсультантПлюс» и других), в которых содержится база нормативных правовых актов (законодательных и подзаконных), принимаемых на федеральном, региональном и муниципальном уровнях. Достоинством таких справочно-правовых систем является постоянная актуализация текстов нормативных правовых актов: все изменения и дополнения, вносимые в источники налогового права, оперативно отражаются в базах данных справочно-правовых систем.

3.3. Порядок предоставления налогоплательщику информации и разъяснений компетентными государственными органами (финансовыми, налоговыми, таможенными и т. д.) также регулируются налоговым правом. При этом не только Налоговым кодексом РФ, но и принимаемыми в соответствии с ним подзаконными правовыми актами (например, Приказ ФНС России от 09.09.2005 № САЭ-3-01/444@ «Об утверждении Регламента организации работы с налогоплательщиками, плательщиками сборов, страховых взносов на обязательное пенсионное страхование и налоговыми агентами», Приказ Минфина России от 02.07.2012 № 99н «Об утверждении Административного регламента Федеральной налоговой службы по предоставлению государственной услуги по бесплатному информированию (в том

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

числе в письменной форме) налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов 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, плательщиков сборов и налоговых агентов, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также по приему налоговых деклараций (расчетов)» и др.).

3.4. Остановимся на наиболее важных направлениях правового консультирования и информирования по налоговым вопросам.

Налоговый кодекс РФ закрепляет право налогоплательщика получать по месту своего учета от налоговых органов бесплатную информацию (в том числе в письменной форме) о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах, порядке исчисления и уплаты налогов и сборов, правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц, а также получать формы налоговых деклараций (расчетов) и разъяснения о порядке их заполнения.

Индивидуальное устное информирование налогоплательщика, информирование налогоплательщика по телефону осуществляются непосредственно при получении запроса. Информирование по письменному обращению налогоплательщику осуществляется в течение 30 дней со дня регистрации письменного обращения.

Кроме права на получение бесплатной информации от налогового органа по месту учета, налогоплательщик наделяется правом получать:

— от Министерства финансов РФ письменные разъяснения по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах;

Раздел 1

— от финансовых органов субъектов Российской Федерации — по вопросам применения законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах;

— от финансовых органов муниципальных образований — по вопросам применения нормативных правовых актов муниципальных образований о местных налогах и сборах.

Министерство финансов Российской Федерации, финансовые органы субъектов Российской Федерации и муниципальных образований дают письменные разъяснения в пределах своей компетенции *в течение двух месяцев* со дня поступления соответствующего запроса. По решению руководителя соответствующего финансового органа указанный срок может быть продлен, но не более чем на один месяц.

3.5. Письменные разъяснения Минфина России, в том числе направленные в ФНС России, не содержат правовых норм или общих правил, конкретизирующих нормативные предписания, и не являются нормативными правовыми актами вне зависимости от того, дано разъяснение конкретному заявителю либо неопределенному кругу лиц. Указанные письма имеют информационно-разъяснительный характер по вопросам применения законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

3.6. В то же время, как уже указывалось ранее, выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции, признается *обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения*. Это положение не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения основаны на не-

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

полной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком.

3.7. Одним из перспективных направлений развития правового консультирования является учреждение в России института *налоговых консультантов*. Во многих зарубежных странах (в том числе в ряде государств СНГ) налоговые консультанты успешно работают на протяжении ряда лет.

Законопроект о налоговых консультантах в России уже долгое время не выходит на финальную стадию обсуждения, хотя в востребованности этой новой для России юридической и экономической профессии мало кто сомневается. Несколько лет в России действует Палата налоговых консультантов.

Налоговый консультант способен предоставить налогоплательщику широкий спектр услуг:

- оценка налоговых последствий планируемых сделок;
- оценка выгоды от введения новых налоговых схем, тестирование политики налогового планирования;
- представление интересов налогоплательщика в налоговых органах, предупреждение конфликтных ситуаций с налоговыми органами;
- защита права налогоплательщика на стадии привлечения его к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах и т. д.

4. Обжалование налогоплательщиком актов налоговых органов действий и бездействия их должностных лиц

4.1. Право граждан и организаций обжаловать акты налоговых органов вытекает из особенностей публично-правовых правоотношений, которые строятся на началах неравенства сторон.

Акты налоговых органов могут оказаться *дефектными* в силу различных причин: ошибки в процессе правоприме-

Раздел 1

нения, некомпетентность должностного лица налогового органа и т. д. В таких ситуациях права налоговых органов и их должностных лиц, наделенных властными полномочиями, должны быть уравновешены» правом подвластной стороны налогового правоотношения (налогоплательщика, налогового агента, иного заинтересованного лица) обжаловать акты налоговых органов, а также действия и бездействие их должностных лиц.

Право обжаловать решения, действия (бездействие) органов государственной власти и их должностных лиц гарантируется Конституцией РФ:

— ст. 33: «Граждане Российской Федерации имеют право обращаться лично, а также направлять индивидуальные и коллективные обращения в государственные органы и органы местного самоуправления»;

— ст. 45: «Государственная защита прав и свобод человека и гражданина в Российской Федерации гарантируется. Каждый вправе защищать свои права и свободы всеми способами, не запрещенными законом»;

— ст. 46: «Каждому гарантируется судебная защита его прав и свобод. Решения и действия (или бездействие) органов государственной власти, органов местного самоуправления, общественных объединений и должностных лиц могут быть обжалованы в суд. Каждый вправе в соответствии с международными договорами Российской Федерации обращаться в межгосударственные органы по защите прав и свобод человека, если исчерпаны все имеющиеся внутригосударственные средства правовой защиты».

Применительно к налоговой сфере право на обжалование закреплено в Налоговом кодексе РФ, в котором установлено, что *каждое лицо* имеет право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению этого лица, такие акты, действия или бездействие нарушают его права.

В упомянутой норме предметом обжалования названы акты налоговых органов *ненормативного* характера, а так-

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

же действия и бездействие должностных лиц налоговых органов.

Что же касается подзаконных *нормативных* актов по налогам и сборам, то они могут быть обжалованы в особом порядке, предусмотренном федеральным законодательством. В соответствии с Гражданским процессуальным кодексом РФ, граждане или организации, считающие, что принятым и опубликованным в установленном порядке нормативным правовым актом органа государственной власти или должностного лица нарушаются их права и свободы, гарантированные Конституцией РФ, законами и другими нормативными правовыми актами, вправе обратиться в суд с заявлением о признании этого акта противоречащим закону полностью или в части.

4.2. Налоговый кодекс РФ с момента его принятия закреплял за налогоплательщиком и иными заинтересованными лицами как право обратиться в суд для разрешения различного рода налоговых споров (*судебное обжалование*), так и право обратиться с жалобой на ненормативные акты налогового органа, действия или бездействие его должностных лиц в вышестоящий налоговый орган (*досудебное обжалование*). При этом допускалось использование как *параллельного, так и последовательного механизмов обжалования*. Право выбора способа обжалования принадлежало самому заинтересованному лицу.

Нетрудно предположить, что следствием такого выбора модели обжалования стало существенное увеличение нагрузки на судебные органы.

Реагируя на это, государство взяло последовательный курс на развитие *досудебного урегулирования налоговых споров*, стремясь разгрузить суды от обрушившейся на них лавины налоговых жалоб, прежде всего, в связи с принятием решений по итогам проведения налоговых проверок.

4.3. Последние изменения в Налоговом кодексе РФ в порядке обжалования привели к тому, что с 1 января

Раздел 1

2014 г. все акты налоговых органов ненормативного характера, а также действия или бездействие их должностных лиц могут быть обжалованы в судебном порядке только после их обжалования в вышестоящем налоговом органе. Иными словами, законодательно был закреплен переход к **последовательной системе обжалования**, предполагающей обязательный характер предварительного досудебного обжалования.

Исключением из этого правила являются акты самой Федеральной налоговой службы и действия (бездействие) ее должностных лиц. Поскольку в системе налоговых органов ФНС России занимает *высшую ступеньку* в административной иерархии, то принимаемые ею акты ненормативного характера, а также действия или бездействие ее должностных лиц обжалуются только в судебном порядке.

4.4. Налоговый кодекс РФ допускает **выбор способа обжалования** только в одном случае — если речь идет об актах налоговых органов ненормативного характера, принятых по итогам рассмотрения жалоб. После обжалования ненормативного акта налогового органа или его должностного лица налогоплательщик (налоговый агент) решает по своему усмотрению, подать ему жалобу на принятое решение в вышестоящий налоговый орган или направить ее в суд.

4.5. Если заинтересованное лицо подало жалобу в вышестоящий налоговый орган, а последний не принял решения по жалобе в установленный срок, считается, что процедура досудебного урегулирования была выполнена, и жалоба может быть подана в суд.

4.6. Жалоба подается в вышестоящий налоговый орган, но через налоговый орган, решение которого обжалуется. Жалоба направляется в адрес налогового органа, вынесшего оспариваемое решение, который обязан в течение трех дней направить эту жалобу в вышестоящий налоговый орган.

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

4.7. Жалоба в вышестоящий налоговый орган может быть подана в течение года с момента, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своих прав.

Жалоба на вступившее в силу решение о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, которое не было обжаловано в апелляционном порядке, может быть подана в течение одного года со дня вынесения обжалуемого решения.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по ходатайству лица, подающего жалобу, может быть восстановлен вышестоящим налоговым органом.

4.8. Жалоба подается в письменной форме, подписывается лицом, ее подавшим, или его представителем.

В жалобе указываются:

— фамилия, имя, отчество и место жительства физического лица, подающего жалобу, или наименование и адрес организации, подающей жалобу;

— предмет жалобы: акт налогового органа ненормативного характера, действия или бездействие его должностных лиц;

— основания, по которым лицо, подающее жалобу, считает, что его права нарушены;

— требования лица, подающего жалобу.

К жалобе могут быть приложены документы, подтверждающие доводы лица, подающего жалобу. Если жалобу подает представитель, к жалобе прилагаются документы, подтверждающие полномочия представителя.

4.9. Жалоба может быть лично подана в налоговый орган (в канцелярию или окно приема документов налогового органа) или отправлена по почте.

При личной передаче жалобы в налоговый орган ее составляют обычно в двух экземплярах: первый передается в налоговый орган, а второй — остается у лица, подающего жалобу, с отметкой-штампом о принятии жалобы с указанием даты ее принятия.

Раздел 1

При отправке жалобы почтой лицо сохраняет почтовую квитанцию об отправке и полученное уведомление. Эти документы подтверждают факт отправления жалобы в налоговую инспекцию почтой.

4.10. Процедура **рассмотрения жалобы** отличается некоторыми особенностями. В ходе рассмотрения жалобы, до принятия по ней решения можно представить дополнительные документы. При этом при предоставлении дополнительных документов необходимо пояснить причины, по которым ранее эти документы не предоставлялись.

Вышестоящий налоговый орган рассматривает жалобу без участия лица, ее подавшего.

Лицо, подавшее жалобу, до принятия решения по жалобе может отозвать ее полностью или в какой-то части.

4.11. По итогам рассмотрения жалобы налоговый орган принимает одно из следующих решений:

- оставляет жалобу без рассмотрения;
- отменяет ненормативный акт налогового органа;
- отменяет решение налогового органа полностью или в части;
- отменяет решение налогового органа полностью и принимает новое решение;
- признает действие (бездействие) налогового органа незаконными и выносит решение по существу.

Решение по результатам рассмотрения налоговым органом жалобы вручается или направляется лицу, подавшему жалобу, в течение трех дней с момента его принятия.

4.12. Случаи, когда вышестоящий налоговый орган **оставляет жалобу без рассмотрения**, определены в Налоговом кодексе РФ.

Жалоба остается без рассмотрения, когда вышестоящий налоговый орган установит, что:

- 1) жалоба не подписана лицом, подавшим жалобу, или его представителем, либо не представлены оформленные в уста-

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

новленном порядке документы, подтверждающие полномочия представителя на ее подписание;

2) жалоба подана после истечения установленного срока подачи жалобы, и не содержит ходатайства о его восстановлении или в восстановлении пропущенного срока на подачу жалобы отказано;

3) до принятия решения по жалобе от лица, ее подавшего, поступило заявление об отзыве жалобы полностью или в части;

4) ранее уже была подана жалоба по тем же основаниям.

4.13. Сроки рассмотрения жалобы. Жалоба рассматривается в 15-дневный срок. В отдельных случаях (при необходимости получения информации от нижестоящих налоговых органов, в случае представления лицом, подавшим жалобу, дополнительных документов и т. д.) этот срок может быть продлен еще на 15 дней.

Решение по жалобе на решение о привлечении к ответственности (об отказе к привлечению ответственности) за налоговое правонарушение, предусмотренном ст. 101 Налогового кодекса РФ, принимается вышестоящим налоговым органом в течение одного месяца. В отдельных случаях (получение от нижестоящих налоговых органов новых документов и сведений; представление лицом, подавшим жалобу, дополнительных сведений и т. д.) срок может быть продлен еще на один год.

4.14. Последствия подачи жалобы. Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган на вступившее в силу решение не приостанавливает исполнение обжалуемого решения, поскольку оно уже вступило в законную силу и является обязательным к исполнению.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган не приостанавливает совершение обжалуемого действия его должностным лицом.

По заявлению лица, подавшего жалобу, исполнение обжалуемого акта может быть приостановлено при наличии

Раздел 1

достаточных оснований полагать, что указанный акт не соответствует законодательству Российской Федерации.

Решение о приостановлении исполнения обжалуемого акта принимается вышестоящим налоговым органом.

4.15. Важной новеллой налогового права стало появление возможности подачи *апелляционной жалобы*. В соответствии со статьей 101 Налогового кодекса РФ («Вынесение решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки») решение о привлечении к налоговой ответственности, выносимое руководителем налогового органа по результатам налоговой проверки, вступает в силу не сразу, а по истечении одного месяца со дня вручения лицу, в отношении которого было вынесено соответствующее решение. Это создает возможность для подачи жалобы на решение до момента его вступления в силу.

В решении руководителя налогового органа о привлечении к налоговой ответственности указываются срок, в течение которого лицо, в отношении которого вынесено решение, вправе обжаловать указанное решение, порядок обжалования решения в вышестоящий налоговый орган, а также наименование такого налогового органа и место его нахождения.

Обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование *не вступившего в силу* решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения, вынесенного в соответствии со статьей 101 Налогового кодекса РФ, получило название *апелляционной жалобы*.

Таким образом, действующее законодательство о налогах и сборах предусматривает возможность подачи двух видов жалобы:

1) *жалобы*, предметом которой является обжалование *вступивших в силу* актов налоговых органов ненормативного характера, а также действий или бездействия его должностных лиц;

ГЛАВА 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

2) *апелляционной жалобы*, предметом которой является обжалование *не вступившего в силу* решения руководителя налогового органа о привлечении к налоговой ответственности.

Порядок подачи апелляционной жалобы в целом соответствует порядку подачи жалобы, который был рассмотрен выше. Существенной особенностью порядка подачи апелляционной жалобы является условие подачи ее до вступления в силу обжалуемого решения.

1.16. Как уже отмечалось, после использования процедур административного обжалования, заинтересованное лицо может прибегнуть к судебной защите своих прав и законных интересов. Судебная защита прав и свобод гарантируется Конституцией РФ.

Лицо, защищающее свои нарушенные права и свободы, может обратиться в межгосударственные органы по защите прав и свобод человека (например, в Европейский суд по правам человека), если оказались исчерпаны все внутригосударственные средства правовой защиты.

Лицо может обжаловать в суде действия и бездействие должностных лиц налоговых органов, а также акты налоговых органов, которые:

- нарушают его права и свободы;
- создают препятствия к осуществлению лицом его прав и свобод;
- незаконно возлагают на лицо какую-либо обязанность;
- незаконно привлекают лицо к ответственности.

В Налоговом кодексе РФ закреплено, что жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном процессуальным законодательством. Обращение граждан в суд с налоговыми жалобами регламентируется Гражданским процессуальным кодексом РФ, а организаций и индивиду-

Раздел 1

альных предпринимателях — Арбитражным процессуальным кодексом РФ.

С принятием Федерального конституционного закона от 5 февраля 2014 г. «О Верховном Суде Российской Федерации», закрепившего объединение ранее существовавших Верховного Суда РФ и Высшего Арбитражного Суда РФ, началась работа по подготовке единого Гражданского процессуального кодекса, в который вошли бы положения, содержащиеся сейчас в Арбитражном процессуальном кодексе РФ. Очевидно, что в этом едином Гражданском процессуальном кодексе должны содержаться нормы, устанавливающие порядок рассмотрения и разрешения налоговых споров в судах.

РАЗДЕЛ II.

ПРАКТИКУМ

Узнайте стоимость написания на заказ студенческих и аспирантских работ
<http://учебники.информ2000.рф/napisat-diplom.shtml>

Вернуться в каталог учебников
<http://учебники.информ2000.рф/uchebniki.shtml>

ТЕСТЫ ДЛЯ САМОПРОВЕРКИ

По каждой теме (главе учебного пособия) студентам предлагается выполнить тесты для самопроверки. Результаты этих тестов покажут степень усвоения учебного материала.

Тесты сопровождаются ответами, расположенными в конце раздела. С их помощью студент сам сможет проконтролировать усвоение основ российского налогового права.

Тесты серии «А» представляют собой наименее сложные тесты, которые мы рекомендуем студентам выполнять сразу же после прочтения учебного материала по соответствующей теме.

Тесты серии «Б» рекомендуется выполнять после завершения полной проработки темы, в том числе после завершения работы с рекомендованными источниками и соответствующими главами Налогового кодекса РФ.

На заключительном этапе студентам рекомендуется выполнить итоговый комплексный тест, включающий вопросы и казусы по всем шести темам.

Тема 1. Налоговое право: понятие, источники и принципы

Тесты серии «А»

А.1. Выберите верный вариант ответа.

Объективное налоговое право представляет собой:

- А) отрасль законодательства;
- Б) отрасль (раздел) юридической науки;
- В) учебную дисциплину, изучаемую на юридических факультетах?

Раздел 2

А.2. Выберите верный вариант ответа.

Какие из приведенных ниже отношений регулируются налоговыми нормами?

- А) регистрация юридических лиц в налоговых органах;
- Б) проведение выездной налоговой проверки;
- В) уплата НДС и акцизов, взимаемых в составе таможенных платежей в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

А.3. Выберите верный вариант ответа.

Как называется метод (прием) правового регулирования, обязывающий участника налогового правоотношения воздержаться от совершения действий, обозначенных в налоговых нормах, под угрозой применения установленных санкций?

- А) дозволение;
- Б) запрет;
- Г) рекомендация;
- Д) поощрение.

А.4. Выберите верный вариант ответа.

Какой из источников права при регулировании налоговых отношений имеет высшую юридическую силу:

- А) закон
- Б) международный договор
- В) конституция
- Г) подзаконный акт?

А.5. Выберите верные варианты ответа.

Какие из перечисленных государственных органов могут в развитие актов законодательства о налогах и сборах принимать подзаконные акты, содержащие налоговые нормы?

- А) Федеральная налоговая служба;
- Б) Правительство Российской Федерации;
- Г) Министерство финансов Российской Федерации.

А.6. Выберите верный вариант ответа.

К какому из принципов налогового права относится требование, в соответствии с которым, все налоговые органы, налогоплательщики, налоговые агенты и иные участники налоговых правоотношений обязаны соблюдать законы?

- А) принцип равноправия;
- Б) принцип законности;
- В) принцип гуманизма.

А.7. Выберите верный вариант ответа.

Какому из принципов налогового права соответствует законодательное положение о том, что все неясности в налоговом законе толкуются в пользу налогоплательщика?

- А) принцип соразмерности;
- Б) принцип определенности;
- В) принцип добросовестности налогоплательщика.

Тесты серии «Б»

Б.1. В какой из приведенных ниже фраз говорится о налоговом праве:

- (А) как об отрасли российского законодательства;
- (Б) как о юридической науке;
- (В) как об учебной дисциплине:

1. 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.

2. Налоговое право изучает налоговые нормы и практику их применения в зарубежных странах, используя для этого различные методы исследования, прежде всего — сравнительно-правовой.

3. Налоговое право изучают на юридических факультетах.

Раздел 2

Б. 2. Выберите формы проявления субъективного налогового права.

А. Налоговый кодекс РФ;

Б. Федеральный закон от 14.12.2001 N 163-ФЗ «Об индексации ставок земельного налога»;

В. право налогоплательщика на обжалование решения налогового органа;

Г. Постановление Правительства РФ «Об утверждении перечней кодов медицинских товаров, облагаемых налогом на добавленную стоимость по налоговой ставке 10 процентов».

Б.3. В каких случаях налоговое право выполняет регулятивную функцию?

А. Когда устанавливает права и обязанности налогоплательщика.

Б. Когда способствует формированию налоговой культуры в обществе.

В. Когда содействует выявлению налоговых правонарушений и привлечению совершивших их лиц к налоговой ответственности.

Б.4. Установите соответствие между содержанием правого и левого столбцов таблицы.

Методы правового регулирования налоговых отношений	Примеры из законодательства о налогах и сборах
1. Императивное регулирование	А. Стандартные налоговые вычеты предоставляются налогоплательщику одним из налоговых агентов, являющихся источником выплаты дохода, по выбору налогоплательщика на основании его письменного заявления и документов, подтверждающих право на такие налоговые вычеты (ст. 218 НК).

Тесты для самопроверки

2. Диспозитивное регулирование	Б. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения (ст. 3 НК).
3. Метод рекомендаций	В. Настоящий закон в соответствии с Налоговым кодексом Российской Федерации устанавливает понижение на 4 процентных пункта в части сумм, зачисляемых в областной бюджет, ставки налога на прибыль организаций: <...> 2) общественным организациям инвалидов и организациям, использующим труд инвалидов (инвалиды должны составлять не менее 50 процентов от общего числа работников и доля заработной платы инвалидов в расходах на оплату труда — не менее 25 процентов) <...> (ст. 1 Закона Белгородской области «О льготах по налогу на прибыль организаций»).
4. Метод поощрений	Г. Рекомендовать органам местного самоуправления предоставить льготы по земельному налогу садоводческим товариществам согласно действующему законодательству Российской Федерации (ст. 2. Закон Алтайского края «Об освобождении садоводческих товариществ от уплаты земельного налога в части, зачисляемой в краевой бюджет»).

Б.5. Установите соответствие между содержанием правого и левого столбцов таблицы.

1. Отношения по налоговому правотворчеству	А. принудительное взыскание налога
2. Отношения, связанные с исполнением конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги и сборы	Б. осуществление налогового контроля
3. Налоговые отношения охранительного характера	В. введение налога

Раздел 2

Б.6. Как соотносятся понятия «законодательство о налогах и сборах» и «законодательство Российской Федерации о налогах и сборах»?

А. Понятие «законодательство о налогах и сборах» включает в себя понятие «законодательство Российской Федерации о налогах и сборах».

Б. Понятие «законодательство Российской Федерации о налогах и сборах» включает в себя понятие «законодательство о налогах и сборах».

В. Понятия тождественны.

Б.7. Расположите данные ниже источники налогового права в порядке убывания их юридической силы:

А. Международные договоры РФ;

Б. Конституция РФ;

В. Подзаконные акты;

Г. Федеральные законы.

Б.8. Какой из перечисленных правовых актов *НЕ* может содержать в себе налоговую норму?

А. Налоговый кодекс РФ

Б. Постановление Правительства РФ;

В. Письмо Минфина России;

Г. Акт законодательства Российской Федерации о налогах и сборах.

Б.9. Содержание какого принципа налогового права составляют перечисленные ниже правовые положения?

- При установлении налога должны быть определены все обязательные элементы налогообложения.
- Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги, когда и в каком порядке он должен платить.

Тесты для самопроверки

- Все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика.

Варианты ответа:

- А. Принцип законности налогообложения.
- Б. Принцип соразмерности налогообложения.
- В. Принцип определенности налогообложения.

Б.10. Среди перечисленных ниже правовых характеристик выберите только те, которые относятся к принципу законности в налоговом праве.

А. Налоги устанавливаются исключительно актами законодательства о налогах и сборах.

Б. Налоговые органы и их должностные лица обязаны соблюдать акты законодательства о налогах и сборах.

В. Состав налогового правонарушения, налоговые санкции и иные правовые последствия совершения налогового правонарушения определяются только Налоговым кодексом РФ.

Г. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство России.

Тема 2. Установление налога и налоговая обязанность

Тесты серии «А»

А.1. Выберите верный вариант ответа.

В каком из приведенных ниже актов содержится используемое в современном российском налоговом праве легальное определение налога:

- А) в Конституции Российской Федерации;
- Б) в Налоговом кодексе Российской Федерации;
- В) во Всеобщей декларации прав и свобод человека 1948 года?

Раздел 2

А.2. Выберите верный вариант ответа.

Какому из ниже перечисленных правовых признаков налога соответствует утверждение: «Налог не порождает встречного удовлетворения»?

- А) обязательный характер налогового платежа;
- Б) денежная форма налога;
- В) индивидуальная безвозмездность налога?

А.3. Выберите верный вариант ответа.

Что, по мнению Конституционного Суда Российской Федерации, должен сделать законодатель для установления налога?

- А) Необходимо закрепить в законе название налога.
- Б) Необходимо определить в законе все элементы налогообложения.
- В) Необходимо не только закрепить в законе название налога, но и определить в нем все элементы налогообложения.

А.4. Выберите верный вариант ответа.

Какой из основных элементов налогообложения определяется как стоимостная, физическая или иная характеристика объекта налогообложения?

- А) налоговая база;
- Б) налоговая ставка;
- В) налоговый период.

А.5. Выберите верные варианты ответа.

Решение о введении региональных и местных налогов предполагает:

- А) реализацию права вводить или не вводить налог на своих территориях;
- Б) определение всех основных элементов налогообложения;
- В) определение даты введения налога.

А.6. Выберите верный вариант ответа.

К каким видам налогов относится налог на имущество организаций:

- А) к региональным налогам;
- Б) к местным налогам;
- В) к федеральным налогам?

А.7. Выберите верный вариант ответа.

Какой из перечисленных ниже специальных налоговых режимов предусматривает уплату налога в размере 6% от налоговой базы, определяемой как денежное выражение потенциально возможного к получению годового дохода, устанавливаемого на календарный год законом соответствующего субъекта Российской Федерации:

- А) упрощенная система налогообложения;
- Б) единый сельскохозяйственный налог;
- В) патентная система налогообложения?

А.8. Выберите верный вариант ответа.

Какие из приведенных ниже отношений будут регулироваться налоговыми нормами:

- А) отношения по уплате налога и иным аспектам исполнения налоговой обязанности;
- Б) отношения по зачислению налоговых поступлений в бюджетную систему Российской Федерации;
- В) отношения по перераспределению налоговых поступлений между элементами бюджетной системы Российской Федерации?

А.9. Выберите верный вариант ответа.

Как называются налогоплательщики — физические лица, которые находятся на территории Российской Федерации не менее 183 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев:

- А) налогоплательщики — нерезиденты Российской Федерации;

Раздел 2

Б) налогоплательщики — резиденты Российской Федерации;

В) консолидированная группа налогоплательщиков?

А.10. Какое из перечисленных утверждений является верным?

А) Налоговый агент удерживает налоги из выплачиваемых налогоплательщику средств с письменного согласия налогоплательщика.

Б) Налоговый агент может отказаться от выполнения своих обязанностей или изменить их.

В) В рамках налоговой обязанности, одной из сторон которой является налоговый агент, обязанность налогоплательщика считается исполненной с момента удержания налога налоговым агентом.

Тесты серии «Б»

Б.1. Каким признакам налога соответствуют следующие позиции Конституционного Суда РФ:

1. В целях обеспечения исполнения обязанности по уплате законно установленных налогов и возмещения ущерба, понесенного казной в результате ее неисполнения, законодатель вправе устанавливать меры принуждения в связи с несоблюдением налогоплательщиком законных требований государства, изложенных в законодательстве о налогах и сборах.

2. В конституционной обязанности каждого платить законно установленные налоги воплощен публичный интерес всех членов общества.

Правовые признаки налога:

А. обязательный характер налогового платежа;

Б. индивидуальная безвозмездность налогового платежа;

В. денежная форма уплаты;

Г. публичные цели налогообложения.

Б.2. Какой из ниже перечисленных признаков налога позволяет отличить налог от сбора:

- (А) обязательный характер платежа;
- (Б) индивидуальная безвозмездность;
- (В) денежная форма?

Б.3. Без установления каких из перечисленных ниже элементов налогообложения налог не будет считаться установленным:

- (А) объекта налогообложения;
- (Б) налоговой льготы;
- (В) налоговой ставки;
- Г) налогового периода?

Б.4. Установление каких элементов регионального налога может быть передано законодательным (представительным) органам субъектов Российской Федерации:

- А) объекта налогообложения;
- Б) налогового периода;
- В) налоговой ставки?

Б.5. Какие из перечисленных ниже публично-правовых платежей относятся в соответствии с Налоговым кодексом РФ к федеральным налогам и сборам:

- А) государственная пошлина;
- Б) акциз;
- В) НДС;
- Г) таможенная пошлина;
- Д) земельный налог;
- Е) налог на прибыль;
- Ж) транспортный налог?

Б.6. Какие из перечисленных режимов в соответствии с действующим законодательством о налогах и сборах могут применяться в Российской Федерации в качестве специальных налоговых режимов?

Раздел 2

- А. особые экономические зоны;
- Б. упрощенная система налогообложения;
- В. система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей;
- Г. режим приграничной торговли;
- Д. система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход;
- Е. патентная система налогообложения;
- Ж. система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции?

Б.7. Какие из перечисленных ниже субъектов могут участвовать в налоговых правоотношениях в качестве стороны, наделенной властными полномочиями:

- А. налоговые органы;
- Б. финансовые органы;
- В. налогоплательщики — физические лица;
- Г. налогоплательщики — индивидуальные предприниматели;
- Д. правопреемники реорганизованной организации-налогоплательщика?

Б.8. Из ниже перечисленных утверждений выберите только те, которые полностью соответствуют законодательству о налогах и сборах.

А. Налоговыми резидентами Российской Федерации признаются физические лица, фактически находящиеся в Российской Федерации не менее 90 календарных дней в течение 12 следующих подряд месяцев.

Б. Филиалы или иные обособленные подразделения российской организации могут выступать в качестве самостоятельных налогоплательщиков.

В. Консолидированная группа налогоплательщиков представляет собой добровольное объединение плательщиков налога на прибыль организаций, которое формирует-

Тесты для самопроверки

ся на основе соответствующего договора, регистрируемого в налоговом органе.

Б.9. Установите соответствие между колонками таблицы

1. Налоговый агент	А. Президент, директор, совет директоров, правление и иные лица, наделенные на основании закона или учредительных документов правом представлять организацию-налогоплательщика
2. Законные представители организации — налогоплательщика	Б. Лицо, на которое законодательством возложены обязанности по исчислению и удержанию у налогоплательщиков налогов и их последующему перечислению в бюджетную систему Российской Федерации
3. Уполномоченные представители налогоплательщика	В. Лица, осуществляющие свои полномочия на основании доверенности, выдаваемой в порядке, установленном гражданским законодательством
4. Российские организации-налогоплательщики	Г. Юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации

Б.10. В каком качестве выступает банки в каждой из следующих ситуаций?

1. Банк подает налоговую декларацию в налоговый орган.

2. Банк исчисляет и удерживает налоги со своих клиентов и перечисляет удержанные налоги в бюджетную систему Российской Федерации.

3. Банк исполняет платежные поручения клиентов на списание налоговых платежей.

Варианты ответов:

А. Финансовый посредник.

Б. Налогоплательщик.

В. Налоговый агент.

Раздел 2

Тема 3. Исполнение налоговой обязанности

Тесты серии «А»

А.1. Выберите верные варианты ответа.

Из перечисленных документов выделите те, в которых устанавливается (фиксируется) величина налоговой обязанности:

- А) налоговое уведомление;
- Б) налоговая жалоба;
- В) налоговая декларация?

А.2. Выберите верный вариант ответа.

Какой из способов определения налоговой базы используется в случае отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налоговых органов к осмотру производственных (торговых, складских) помещений:

- А) косвенный (расчетный);
- Б) условный;
- В) прямой?

А.3. Какое из перечисленных утверждений является верным?

А) Налоговая обязанность может быть исполнена принудительно только в случае неисполнения налоговой обязанности добровольно.

Б) Добровольное исполнение налоговой обязанности означает, что она может быть исполнена произвольно.

В) Досрочная уплата налога налогоплательщиком исключена налоговым законодательством.

А.4. Выберите верный вариант ответа.

Какое из перечисленных ниже действий приводит к тому, что обязанность по уплате налога будет считаться неисполненной:

А) предъявление в банк поручения об уплате налога при наличии достаточного остатка на счете;

Б) неправильное указание в поручении на перечисление налога реквизитов получателя налога;

В) удержание налога налоговым агентом.

A.5. Выберите верный вариант ответа.

Налоговая задолженность включает в себя:

- A) только недоимку;
- B) только пеню;
- B) недоимку и пеню.

A.6. Выберите верный вариант ответа.

Каким документом сопровождается принудительное исполнение налоговой обязанности?

- A) налоговое уведомление;
- B) требование об уплате налога;
- B) платежное поручение для уплаты налога?

A.7. Выберите верный вариант ответа.

С каких налогоплательщиков налоги могут быть взысканы только в судебном порядке:

- A) с налогоплательщиков-организаций;
- B) с налогоплательщиков — индивидуальных предпринимателей;
- B) с налогоплательщиков — физических лиц (не являющихся индивидуальными предпринимателями)?

A.8. Выберите верный вариант ответа.

Изменение срока уплаты налога с единовременной уплатой суммы задолженности представляет собой:

- A) инвестиционный налоговый кредит;
- B) отсрочку налогового платежа;
- B) рассрочку налогового платежа?

A.9. Выберите верные варианты ответа.

В каких из перечисленных случаев проценты за предоставление отсрочки или рассрочки уплаты налога не будут начисляться:

- A) угроза банкротства в случае единовременной выплаты налога;

Раздел 2

Б) причинение налогоплательщику ущерба в результате стихийного бедствия;

В) проблемы с государственным финансированием или с оплатой налогоплательщику товаров (работ, услуг), поставленных для государственных или муниципальных нужд?

A.10. Выберите верные варианты ответа.

В каких из перечисленных ситуаций законодательство о налогах и сборах предусматривает предоставление обеспечения налоговой обязанности:

А) налогоплательщик желает перенести срок уплаты налога;

Б) налогоплательщик встает на налоговый учет в налоговом органе;

В) налоговый орган организует принудительное исполнение налоговой обязанности с учетом фискальных интересов.

A.11. Выберите правильное утверждение.

А) Решение об отмене приостановления операций по банковским счетам принимается руководителем налогового органа не позднее семи операционных дней, следующих за днем получения документа, подтверждающих факт взыскания налога.

Б) В период действия решения о приостановлении операций по банковским счетам в отдельных случаях банк может открыть налогоплательщику новые счета.

В) Арест имущества как средство обеспечения исполнения налоговой обязанности осуществляется с санкции прокурора.

A.12. Выберите верные утверждения, касающиеся пени в налоговом праве.

А) Пеня представляет собой денежную сумму, которую налогоплательщик обязан выплатить в случае уплаты налогов в сроки более поздние, чем те, что установлены законодательством о налогах и сборах;

Тесты для самопроверки

Б) Пеня рассчитывается за каждый рабочий день просрочки исполнения налоговой обязанности.

В) Пеня определяется в процентах от неуплаченной суммы налога по ставке, равной $1/300$ ставки рефинансирования Банка России.

A.13. Выберите правильные утверждения.

Налоговая обязанность может быть прекращена:

- А) надлежащим исполнением налоговой обязанности;
- Б) зачетом суммы излишне уплаченного или излишне взысканного налога;
- В) соглашением между налогоплательщиком и налоговым органом.

Тесты серии «Б»

Б.1. Выберите правильный вариант ответа.

Налоговые органы сами определяют размер налоговой обязанности, исчисляют отдельные налоги и направляют налоговые уведомления:

- А) только для налогоплательщиков — физических лиц;
- Б) только для налогоплательщиков-организаций;
- В) как для налогоплательщиков-организаций, так и для налогоплательщиков — физических лиц;
- Г) для филиалов и обособленных подразделений налогоплательщиков-организаций.

Б.2. Выберите правильные варианты ответа.

Налоговые агенты:

- А) исчисляют налог;
- Б) удерживают налог;
- В) предоставляют отсрочку по уплате налога;
- Г) зачисляют налоговые платежи в бюджет;
- Д) привлекают налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Раздел 2

Б.3. Выберите правильные варианты ответа.

По действующему законодательству налог считается уплаченным:

А) с момента предъявления в банк поручения на уплату налога (при наличии на счете достаточных средств);

Б) с момента зачисления налогового платежа в бюджет;

В) с момента получения письменного уведомления от налогового органа;

Г) с момента удержания налога налоговым агентом (по налогам, удерживаемым налоговыми агентами).

Б.4. Выберите правильный вариант ответа.

В процессе принудительного исполнения налоговой обязанности налогоплательщику, у которого имеется недоимка, направляется:

А) налоговое уведомление;

Б) налоговая декларация;

В) налоговый расчет;

Г) требование об уплате налога.

Б.5. Выберите правильные утверждения.

А) В случае, если на счетах налогоплательщика недостаточно средств для взыскания налога, или у налогового органа отсутствует информация о таких счетах, взыскание налогов за счет другого имущества налогоплательщика не допускается.

Б) Налоговый орган может направить в банк, в котором открыты счета налогоплательщика, инкассовое поручение на перечисление сумм в бюджетную систему Российской Федерации в течение одного года со дня принятия решения о взыскании налогов.

В) Взыскание налогов с валютных счетов налогоплательщика производится только в случае, если отсутствует достаточно средств на рублевых (расчетных) текущих счетах.

Г) При недостаточности или отсутствии денежных средств налогоплательщика налоговый орган вправе взыскать налог за счет электронных денежных средств.

Б.6. Выберите правильный вариант ответа.

Взыскание налогов за счет имущества налогоплательщика производится путем направления соответствующего постановления:

- (А) в органы внутренних дел;
- (Б) в прокуратуру;
- (В) в коллекторскую фирму;
- (Г) судебному приставу-исполнителю.

Б.7. Расставьте в порядке очередности действия, совершаемые при обращении взыскания на имущество налогоплательщика — физического лица.

Взыскание налогов за счет имущества налогоплательщика производится путем

обращения взыскания на имущество физического лица:

- А) с наличных денежных средств;
- Б) с денежных средств на счетах в банке и электронных денежных средств, переводы которых осуществляются с использованием персонифицированных электронных средств платежа;
- В) с имущества, переданного по договору во владение, пользование или распоряжение другим лицам без перехода к ним права собственности на это имущество, если для обеспечения исполнения обязанности по уплате налога такие договоры расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке;
- Г) с другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи.

Б.8. Выберите правильные утверждения.

Раздел 2

А) Взыскание налогов с физических лиц (при условии, что они не являются индивидуальными предпринимателями) осуществляется всегда в судебном порядке.

Б) Взыскание налогов с организаций осуществляется всегда в бесспорном порядке.

В) Взыскание налогов с организаций осуществляется, по общему правилу, в бесспорном порядке, однако в отдельных случаях законодательство устанавливает судебный порядок взыскания налогов с налогоплательщика-организации.

Г) Взыскание налогов с организаций в бесспорном порядке признано Конституционным Судом РФ не соответствующим Конституции РФ.

Б.9. Выберите правильные утверждения.

А) Срок уплаты налога может быть изменен только в отношении всей подлежащей уплате суммы налога, изменение срока в отношении части суммы налога, подлежащей уплате, не допускается.

Б) При изменении срока уплаты налога на соответствующую сумму налогового платежа начисляются проценты.

В) Изменение сроков уплаты налога становится невозможным, если в отношении заинтересованного лица возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах.

Г) Изменение срока уплаты налога допускается в соответствии с налоговым законодательством только в двух формах — отсрочки и рассрочки уплаты налога.

Б.10. Заполните пропуски в следующих утверждениях:

А) При неисполнении налогоплательщиком обязанности по уплате налога, обеспеченной поручительством, поручитель и налогоплательщик несут _____ ответственность.

Варианты ответа: 1) солидарную; 2) уголовную; 3) административную; 4) дисциплинарную.

Тесты для самопроверки

Б) Банковская гарантия при использовании ее в качестве способа обеспечения исполнения налоговой обязанности может быть предоставлена только тем банком, который включен в перечень банков, который ведется _____.

Варианты ответа: 1) Федеральной налоговой службой; 2) Министерством финансов РФ; 3) Правительством РФ.

В) Арестом имущества в качестве способа обеспечения исполнения решения о взыскании налога признается действие налогового органа по ограничению права собственности налогоплательщика-организации в отношении его имущества, осуществляемое с санкции _____.

Варианты ответа: 1) суда; 2) прокурора; 3) любого правоохранительного органа.

Г) Пени за каждый календарный день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога. Процентная ставка пени принимается равной _____ действующей в это время ставки рефинансирования Банка России.

Варианты ответа: 1) 1/180; 2) 1/300; 3) 1/90.

Тема 4. Налоговый контроль

Тесты серии «А»

А.1. Выберите правильный вариант ответа.

Налоговый контроль, так как он определяется в Налоговом кодексе РФ, предполагает:

А) контроль, осуществляемый финансовыми органами за своевременным и в полном объеме исполнением обязанности банков и иных кредитных учреждений по перечислению налоговых платежей в бюджетную систему Российской Федерации;

Б) проводимые Счетной палатой РФ, иными контрольно-счетными органами проверки бюджетополучателей в связи с использованием ими налоговых льгот;

Раздел 2

В) деятельность налоговых органов по контролю за соблюдением законодательства о налогах и сборах в порядке, установленном Налоговым кодексом РФ.

А.2. Выберите правильный вариант ответа.

Налоговые органы осуществляют налоговый контроль, когда они:

А) реализуют возложенные на них законодательством полномочия по валютному контролю;

Б) организуют контроль за соблюдением законности в сфере налогообложения;

В) контролируют соблюдение законодательства о контрольно-кассовой технике.

А.3. Выберите правильный вариант ответа.

Содержащееся в Определении Конституционного Суда РФ от 25.01.2007 утверждение о том, что налоговому контролю подлежат «как организации, так и физические лица независимо от приобретения или утраты ими специального правового статуса, занятия определенной деятельностью, перехода под действие отдельных налогов или специальных налоговых режимов», относится к:

А) принципу законности налогового контроля;

Б) принципу всеобщности и полноты охвата налогового контроля;

В) принципу ориентированности налогового контроля на защиту прав и законных интересов налогоплательщиков.

А.4 Выберите правильный вариант ответа.

Организация, имеющая несколько обособленных подразделений, подлежит постановке на учет в налоговых органах:

А) по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения;

Б) по месту нахождения только одного из своих обособленных подразделений;

В) только по месту нахождения головного офиса.

A.5. Выберите верное утверждение.

А) Камеральные налоговые проверки проводятся на основе налоговых деклараций, расчетов сборов и иных документов, представленных налогоплательщиком, а также с использованием различных документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся в распоряжении налогового органа.

Б) Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения проверяемого налогоплательщика.

В) Камеральные налоговые проверки проводятся уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями при наличии специального решения руководителя налогового органа.

A.6. Выберите правильный вариант ответа.

При проведении новой камеральной налоговой проверки на основе уточненной налоговой декларации, предполагающей уменьшение налогового платежа, налоговый орган вправе потребовать от налогоплательщика представить необходимые пояснения, обосновывающие изменение соответствующих показателей налоговой декларации. В течение какого срока налогоплательщик обязан представить такую информацию?

А) в течение одного месяца;

Б) в течение двух недель;

В) в течение пяти дней.

A.7. Выберите правильные варианты ответа.

Какие из перечисленных ниже утверждений относятся к выездной налоговой проверке?

А) Налоговая проверка проводится по месту нахождения налогоплательщика.

Б) Основанием проведения налоговой проверки является решение руководителя налогового органа.

В) Проверка проводится в течение трех месяцев со дня представления налоговой декларации в налоговый орган.

Раздел 2

А.8. Выберите правильный вариант ответа.

Как называется выездная налоговая проверка, которая проводится в случае реорганизации и ликвидации налогоплательщика-организации?

- А) тематическая налоговая проверка;
- Б) внеплановая налоговая проверка;
- В) сплошная налоговая проверка.

А.9. Выберите правильные варианты ответа.

В каких из перечисленных ниже случаев возможно проведение повторной налоговой проверки?

А) По решению вышестоящего налогового органа в порядке контроля за деятельностью налогового органа, который проводил первичную налоговую проверку.

Б) В случае реорганизации или ликвидации организации-налогоплательщика.

В) При наступлении форс-мажорных обстоятельств, препятствующих налогоплательщику осуществлять его обычную экономическую деятельность.

А.10. Выберите правильный вариант ответа.

В каком документе содержатся сведения о результатах выездной налоговой проверки?

А) в справке об окончании проверки;

Б) в акте выездной налоговой проверки;

В) в решении о привлечении проверяемого лица к налоговой ответственности либо об отказе в привлечении к налоговой ответственности.

А.11. Выберите правильный вариант ответа.

Какое мероприятие налогового контроля определяется как право налогового органа требовать у проверяемого лица в рамках проводимой налоговой проверки необходимые документы, которые использовались в налоговых целях?

А) истребование документов;

Тесты для самопроверки

- Б) получение объяснений;
- В) выемка документов и предметов.

А.12. Выберите правильный вариант ответа.

Какое из перечисленных ниже мероприятий налогового контроля осуществляется только в присутствии понятых?

- А) опрос свидетеля;
- Б) истребование документов в порядке встречной проверки;
- В) выемка документов и предметов.

А.13 Кто из перечисленных ниже лиц, участвующих в мероприятиях по налоговому контролю, дает от своего имени письменное заключение, которое может быть добавлено к доказательственной базе по налоговому спору?

- А) специалист;
- Б) эксперт;
- В) свидетель.

Тесты серии «Б»

Б.1. Выберите правильные варианты ответа.

Налоговый орган осуществляет налоговый контроль, когда он:

- А) осуществляет расчет налога на имущество физического лица;
- Б) привлекает к ответственности за налоговое правонарушение;
- В) осуществляет камеральную налоговую проверку;
- Г) регистрирует контрольно-кассовую технику;
- Д) осуществляет выездную налоговую проверку;
- Е) регистрируют юридические лица.

Б.2. Выберите правильные варианты ответа.

Место проведения проверки является основным критерием при определении понятия:

Раздел 2

- А) встречной налоговой проверки;
- Б) плановой налоговой проверки;
- В) камеральной налоговой проверки;
- Г) выездной налоговой проверки.

Б.3. Установите соответствие между правым и левым столбцами.

А. Федеральная налоговая служба	1. межрегиональные налоговые инспекции ФНС России; управления ФНС России по субъектам Российской Федерации; территориальные налоговые инспекции
Б. Территориальные органы ФНС России	2. федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов
В. Территориальные налоговые инспекции	3. инспекции по федеральным округам; инспекции по функциональному признаку (по централизованной обработке данных); инспекции по крупнейшим налогоплательщикам
Г. Межрегиональные налоговые инспекции	4. налоговые инспекции, создаваемые на межрайонном, городском (районном) уровнях

Б.4. Выберите правильные утверждения.

А. Постановка на учет вновь созданной организации осуществляется в налоговом органе по месту нахождения лица на основе сведений, которые содержатся в Едином государственном реестре юридических лиц.

Б. Организации, имеющие обособленные подразделения, подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения только одного своего обособленного подразделения.

В. С момента постановки на учет в налоговом органе все сведения о налогоплательщике становятся налоговой тайной.

Г. Идентификационный номер налогоплательщика (ИНН), единый по всем видам налогов и сборов и на всей территории Российской Федерации, присваивается только налогоплательщикам — организациям и индивидуальным предпринимателям.

Б.5. Выберите характеристики камеральной налоговой проверки:

А) проводится по месту нахождения налогового органа;

Б) проводится должностными лицами налогового органа в соответствии со специальным решением руководителя налогового органа;

В) всегда завершается принятием акта проверки;

Г) проводится на основе налоговых деклараций, расчетов и иных документов, представленных налогоплательщиком, а также с использованием различных документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся в распоряжении налогового органа.

Б.6. Выберите верные характеристики налоговой декларации:

А) представляется каждым налогоплательщиком в сроки, которые определяются по согласованию между налоговым органом и налогоплательщиком;

Б) представляется в налоговый орган в форме, которая утверждается ФНС России по согласованию с Минфином России;

В) налоговая декларация может быть представлена налогоплательщиком в налоговый орган только лично;

Г) информация, содержащаяся в налоговой декларации, не может быть исправлена или иным способом скорректирована налогоплательщиком.

Б.7. Выберите верные утверждения.

А) Лицо, признаваемое налогоплательщиком по одному или нескольким налогам, которое не осуществляет опера-

Раздел 2

ций, приводящих к движению денежных средств на его счетах в банках или в кассе организации, и которое не имеет по этим налогам объектов налогообложения, освобождается от подачи налоговой декларации.

Б) Если налогоплательщик самостоятельно обнаружил в уже поданной налоговой декларации ошибки, неточности, недостоверные сведения и т. п., он может подать уточненную налоговую декларацию.

В) В случае подачи уточненной налоговой декларации до окончания налоговой проверки камеральная проверка ранее поданной декларации прекращается, и начинается новая камеральная налоговая проверка на основе уточненной налоговой декларации.

Г) При проведении камеральной налоговой проверки по уточненной налоговой декларации, в которой уменьшена сумма налога, подлежащая уплате в бюджет, по сравнению с ранее представленной налоговой декларацией, налоговый орган вправе требовать у налогоплательщика представить необходимые пояснения.

Б.8. Выберите характеристики выездной налоговой проверки:

А) проводится по месту нахождения налогоплательщика;

Б) проводится только по одному налогу или сбору;

В) проводится с обязательным участием сотрудников органов внутренних дел;

Г) проводится не более одного раза за календарный год;

Д) период проверки деятельности налогоплательщика ограничен пятью календарными годами.

Б.9. Выберите правильные варианты ответа.

К мероприятиям налогового контроля относятся:

А) получение объяснений налогоплательщиков;

Б) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода;

Тесты для самопроверки

- В) арест имущества налогоплательщика;
- Г) истребование документов при проведении налоговых проверок;
- Д) конфискация имущества налогоплательщика;
- Е) назначение экспертизы.

Б.10. Выберите верные утверждения.

А) Истребованные в ходе налоговой проверки документы должны быть представлены проверяемым лицом в течение одного месяца.

Б) Выемка документов осуществляется только при проведении выездной проверки и только на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего налоговую проверку.

В) Осмотр территорий и помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, осуществляется только в присутствии понятых.

Г) При проведении налогового контроля в качестве свидетеля для дачи показаний может быть вызвано любое физическое лицо, которому могут быть известны какие-либо обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля.

**Тема 5. Налоговые правонарушения
и налоговая ответственность**

Тесты серии «А»

А.1. Выберите правильный ответ.

К какому виду ответственности привлекается лицо за совершение налогового проступка?

- А) к уголовной ответственности;
- Б) к дисциплинарной ответственности;
- В) к налоговой ответственности.

Раздел 2

А.2. Выберите правильный ответ.

Какая санкция может быть применена по отношению к лицу, впервые совершившему налоговое преступление, предусмотренное статьями 198, 199 и 199.1 Уголовного кодекса РФ, если оно возместило в полном объеме ущерб, причиненный бюджетной системе РФ в результате такого налогового преступления?

- А) арест;
- Б) штраф;
- В) лицо будет освобождено от уголовной ответственности.

А.3. Выберите верные ответы.

Какие из ниже перечисленных признаков относятся к налоговому правонарушению?

- А) противоправное деяние;
- Б) виновное деяние;
- В) деяние, ответственность за которое предусмотрена Кодексом РФ об административных правонарушениях.

А.4. Выберите правильное продолжение фразы.

Лицо, совершившее налоговое правонарушение по неосторожности:

- А) осознавало противоправный характер своих действий (бездействия);
- Б) не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших в результате этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать;
- В) желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

А.5. Выберите верное утверждение.

А) Объектом налогового правонарушения являются фискальные отношения, которые возникают в связи с формированием доходной части бюджетов бюджетной системы

в Российской Федерации и которым в результате совершенного налогового правонарушения причиняется ущерб.

Б) Субъекты налогового правонарушения — организации и физические лица, достигшие совершеннолетия.

В) Объективная сторона налогового правонарушения характеризуется такими понятиями, как вина, цель и мотив правонарушения.

А.6. Выберите правильное продолжение фразы.

Банк совершает правонарушения, установленные в главе 18 НК РФ, в качестве:

- А) финансового посредника;
- Б) налогоплательщика;
- В) налогового агента.

А.7. Выберите правильное продолжение фразы.

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе представляет собой:

- А) единичное правонарушение;
- Б) длящееся правонарушение;
- В) повторяющееся правонарушение.

А.8. Выберите верные утверждения.

А) Налоговая ответственность может быть определена как негативная реакция государства на факт совершения налогового правонарушения.

Б) Порядок привлечения к налоговой ответственности совпадает с порядком привлечения к административной ответственности по Кодексу об административных правонарушениях.

В) Порядок привлечения к налоговой ответственности установлен в Налоговом кодексе РФ.

А.9. Выберите верное утверждение.

А) Штраф — единственный вид налоговых санкций, предусмотренных Налоговым кодексом РФ.

Раздел 2

Б) При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений более строгая санкция поглощает менее строгую.

В) Помимо штрафа, налоговой санкцией является также пеня.

А.10. Какие из перечисленных ниже обстоятельств в соответствии с Налоговым кодексом РФ являются обстоятельствами, смягчающими налоговую ответственность?

А) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

Б) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных и семейных обстоятельств;

В) совершение налогового правонарушения лицом, ранее не привлекавшимся к ответственности за аналогичное правонарушение.

А.11. Заполните пропуск.

Лицо не может быть привлечено к налоговой ответственности, если истек _____-летний срок давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

А) двухлетний;

Б) трехлетний;

В) пятилетний.

А.12. Какой принцип налоговой ответственности иллюстрирует постулат налогового права, в соответствии с которым никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения?

А) принцип однократности налоговой ответственности;

Б) принцип законности основания налоговой ответственности;

В) принцип законности налогового процесса.

Тесты для самопроверки

А.13. Какие из приведенных ниже обстоятельств исключают вину лица в совершении налогового правонарушения?

- А) совершение деяния по причине незнания нормы налогового права;
- Б) совершение деяния физическим лицом в неменяемом состоянии;
- В) совершение лицом деяния вследствие добросовестного заблуждения.

А.14. Выберите правильный ответ.

Может ли добровольная уплата налогоплательщиком штрафа, предусмотренного Налоговым кодексом РФ, использоваться в процессе как доказательство виновности налогоплательщика?

- А) может;
- Б) не может ни при каких обстоятельствах;
- В) может в отношении отдельных составов налоговых правонарушений.

Тесты серии «Б»

Б.1. Выберите верное утверждение.

А) Минимизация налоговых платежей, достигаемая в рамках налогового планирования, проводимого в полном соответствии с законодательством о налогах и сборах, является допустимым правомерным поведением.

Б) Правонарушения в налоговой сфере — это поведение, выражающееся только в определенных действиях; бездействие не может стать основанием для привлечения к ответственности за правонарушения в налоговой сфере.

В) В Российской Федерации все криминализованные общественно опасные деяния в налоговой сфере определены в Уголовном кодексе РФ или Кодексе РФ об административных правонарушениях.

Г) Преступления, совершенные в налоговой сфере, являются основанием для привлечения к административной ответственности.

Раздел 2

Б.2. Установите соответствие между правым и левым столбцами.

1. Причинение вреда	А. Нарушение норм законодательства о налогах и сборах
2. Противоправность	Б. Налоговое правонарушение — всегда виновное деяние.
3. Реальность деяния	В. Налоговое правонарушение наносит ущерб фискальным интересам государства.
4. Виновность	Г. Налоговое правонарушение должно быть фактически совершено; планы, идеи, обсуждения совершения налогового правонарушения не могут стать причиной привлечения к налоговой ответственности.

Б 3. Выберите правильный ответ.

Налоговый кодекс РФ предусматривает две формы вины при совершении налогового правонарушения — умысел и _____.

- А) предвзятость;
- Б) неосторожность;
- В) заинтересованность.

Б.4. Выберите правильный ответ.

Физическое лицо может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения с _____-летнего возраста.

- А) 21
- Б) 18
- В) 16
- Г) 14

Б.5. Из перечисленных составов выберите те, которые являются формальными составами.

- А) Неуплата или неполная уплата налога.
- Б) Неудержание налога налоговым агентом.

В) Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Г) Отказ от дачи свидетельских показаний.

Б.6. Из перечисленных составов выберите длящиеся составы налоговых правонарушений.

А) Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе.

Б) Непредставление налоговой декларации.

В) Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения.

Г) Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках.

Б.7. Выберите правильный ответ.

Что является по Налоговому кодексу РФ мерой налоговой ответственности (санкцией за совершение налогового правонарушения)?

А) Штраф.

Б) Взыскание недоимки и налоговой пени.

В) Штраф, взыскание недоимки, налоговой пени.

Г) Штраф, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, обязательные работы, ограничение свободы, принудительные работы, арест, лишение свободы на определенный срок.

Б.8. Выберите правильные утверждения.

А) Налоговая ответственность представляет собой ответственность публично-правового характера.

Б) Сумма штрафа, взыскиваемого с налогоплательщика за налоговое правонарушение, повлекшее задолженность по налогу, подлежит перечислению со счетов налогоплательщика после перечисления в полном объеме этой суммы задолженности и соответствующих пеней в очередности, установленной гражданским законодательством.

Раздел 2

В) Налоговые штрафы могут взыскиваться как в бесспорном, так и в судебном порядке.

Г) При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются с учетом поглощения менее строгой санкции более строгой.

Б.9. Какие из перечисленных обстоятельств отнесены Налоговым кодексом РФ к числу обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения?

А) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств.

Б) совершение правонарушения по причине незнания законодательства о налогах и сборах.

В) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Г) совершение налогового правонарушения впервые.

Б.10. Установите соответствие между правым и левым столбцами.

1. Законность	А. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в порядке, предусмотренном федеральным законом.
2. Справедливость наказания	Б. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.
3. Однократность налоговой ответственности	В. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Налоговым кодексом РФ.
4. Презумпция невиновности	Г. Наказание должно быть обоснованным и соразмерным.

Тема 6. Защита прав и законных интересов налогоплательщика

Тесты серии «А»

А.1. Выберите правильный вариант ответа.

Можно ли обжаловать подзаконные нормативные акты по налогам и сборам (постановления Правительства РФ, приказы Министерства финансов РФ)?

А) Нормативные правовые акты по налогам и сборам обжаловать нельзя.

Б) Нормативные правовые акты по налогам и сборам обжалуются в порядке, установленном административным законодательством.

В) Нормативные акты могут быть обжалованы в особом порядке, предусмотренном гражданским процессуальным законодательством.

А.2. Выберите правильный вариант ответа.

Какой механизм реализации права на обжалование закреплен в Налоговом кодексе РФ на данный момент?

А) как параллельная, так и последовательная система обжалования (по выбору налогоплательщика);

Б) только последовательная система с обязательным досудебным обжалованием;

В) только параллельная система обжалования, предусматривающая подачу жалобы одновременно в суд и в вышестоящий налоговый орган.

А.3. Выберите правильные варианты ответа.

В каких из приведенных ниже случаев поданная налогоплательщиком жалоба может быть оставлена без рассмотрения?

А) если лицо, подавшее жалобу, до принятия решения по ней подает заявление об отзыве жалобы полностью или в части;

Раздел 2

Б) если жалоба подана и подписана представителем налогоплательщика, предоставившим документы, подтверждающие его полномочия как представителя на подписание жалобы;

В) если ранее уже была подана жалоба по тем же основаниям.

А.4. Выберите правильный вариант ответа.

Как называется обращение лица в налоговый орган, предметом которого является обжалование *не вступившего в силу* решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения?

А) процессуальной жалобой;

Б) кассационной жалобой;

В) апелляционной жалобой.

А.5. Какие из перечисленных ниже характеристик соответствуют понятию законных интересов налогоплательщика?

А) Реализация законных интересов налогоплательщика представляет собой правомерное поведение и не является правонарушением.

Б) Законные интересы налогоплательщика закрепляются непосредственно налоговыми нормами.

В) Законные интересы выражаются в действиях, прямо не запрещенных законодательством о налогах и сборах.

А.6. Выберите правильные ответы.

Каковы последствия признания налоговой выгоды необоснованной?

А) Налогоплательщик становится правонарушителем.

Б) К налогоплательщику не могут быть применены меры ответственности за совершение налогового правонарушения.

В) Налогоплательщику отказывают в удовлетворении его требований и, связанных с получением налоговой выгоды

А.7. Выберите верные утверждения.

А) Презумпция добросовестности налогоплательщика предполагает, среди прочего, что цена, указанная в договоре налогоплательщика с его контрагентом, соответствует уровню рыночных цен.

Б) Бремя доказывания того, что цена, указанная в договоре налогоплательщика с его контрагентом, не соответствует уровню рыночных цен, возлагается на налоговый орган.

В) За налоговыми органами закреплено право контролировать ценообразование в налоговых целях во всех случаях, когда у них возникают сомнения относительно соответствия цены, указанной в договоре налогоплательщика с его контрагентом, существующим на данный момент рыночным ценам.

А.8. Выберите правильный ответ.

Какие из перечисленных ниже сведений являются предметом налоговой тайны?

А) любые сведения о налогоплательщике, ставшие известными налоговому органу при осуществлении им своих полномочий по налоговому контролю;

Б) информация об ИНН;

В) сведения, предоставляемые налоговым, таможенным или правоохранительным органам других государств в соответствии с международными договорами о взаимном сотрудничестве.

А.9. Выберите правильный ответ.

За незаконное получение и разглашение сведений, составляющих налоговую тайну, виновное лицо привлекается к юридической ответственности, предусмотренной:

А) Уголовным кодексом РФ;

Б) Гражданским кодексом РФ;

В) Налоговым кодексом РФ.

Раздел 2

А.10. Выберите правильный ответ.

Какой орган дает письменные разъяснения по вопросам применения законодательства субъектов Российской Федерации о налогах и сборах?

- А) Министерство финансов Российской Федерации;
- Б) финансовый орган субъекта Российской Федерации;
- В) финансовый орган муниципального образования.

А.11. Выберите правильный ответ.

Каким образом урегулирована деятельность налоговых консультантов в Российской Федерации?

- А) соответствующие нормы содержатся в Налоговом кодексе РФ;
- Б) нормами, которые содержатся в Кодексе РФ об административных правонарушениях;
- В) нормами подзаконных и иных правовых актов; законодательные нормы, регулирующие деятельность налоговых консультантов в Российской Федерации, на данный момент отсутствуют.

Тесты серии «Б»

Б.1. Установите соответствие между правым и левым столбцами

1. Налоговый орган не принимает решение о возврате излишне уплаченного налога	А. Обжалование действия должностного лица налогового органа
2. Неправомерное направление в банк инкассовых поручений о списании денежных средств со счетов налогоплательщиков	Б. Обжалование бездействия должностного лица налогового органа
3. Требование об уплате налога принято с нарушением сроков, установленных Налоговым кодексом РФ	В. Обжалование акта налогового органа ненормативного характера

Б. 2. Выберите правильный ответ.

Налогоплательщик подал жалобу в вышестоящий налоговый орган на действие должностного лица Межрайонной инспекции № 1 по Н-ской области. Не получив ответа на свою жалобу по истечении установленного срока, налогоплательщик обратился с жалобой в суд. Оцените правомерность действий налогоплательщика.

А) Действия налогоплательщика неправомерны, поскольку законодательство о налогах и сборах предусматривает последовательную систему обжалования с обязательным досудебным обжалованием; в суд налогоплательщик может обратиться только после получения ответа на свою жалобу от вышестоящего налогового органа.

Б) В случае неполучения ответа на жалобу в установленные сроки налогоплательщик должен был обратиться в прокуратуру.

В) Если вышестоящий налоговый орган не ответил на жалобы налогоплательщика в установленные сроки, то считается, что процедура досудебного административного обжалования была выполнена, и налогоплательщик может подать жалобу в суд.

Б. 3. Выберите правильный ответ.

Что является предметом апелляционной жалобы?

А) Апелляционная жалоба подается на бездействие должностного лица налогового органа.

Б) Апелляционная жалоба подается по поводу неправильного расчета налога в налоговом уведомлении.

В) Предметом апелляционной жалобы является обжалование не вступившего в силу решения налогового органа о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Б. 4. Выберите правильные ответы.

Законным интересом налогоплательщика является, в частности, его интерес в применении законодательства

Раздел 2

о налогах и сборах наиболее выгодным для него способом с целью снижения налогового бремени. Какие из приведенных ниже утверждений соответствуют такому интересу налогоплательщика?

А) Реализация такого интереса налогоплательщика является налоговым правонарушением, поскольку снижение налогового бремени противоречит фискальной политике государства.

Б) Реализация законного интереса налогоплательщика в применении законодательства о налогах и сборах наиболее выгодным для него способом с целью снижения налогового бремени является разновидностью правомерного поведения налогоплательщика и не приводит к тому, что налогоплательщик привлекается за это к юридической ответственности.

В) Содержание законного интереса налогоплательщика в применении законодательства о налогах и сборах наиболее выгодным для него способом непосредственно не закрепляется нормой налогового права, но оно обязательно должно соответствовать налоговой норме (чтобы не стать налоговым правонарушением).

Б.5. Выберите утверждения, правильно отражающие суть презумпции (принципа) добросовестности налогоплательщика.

А) Любой налогоплательщик считается действующим добросовестно, пока налоговым органом не будет доказана его недобросовестность.

Б) Бремя доказывания добросовестности налогоплательщика возложено на самого налогоплательщика.

В) При оценке добросовестности налогоплательщика судом устанавливается обоснованность получения им налоговой выгоды (уменьшения налоговой базы, получения налоговой льготы, применения более низкой налоговой ставки и т.д.).

Тесты для самопроверки

Б. 6. Налоговая инспекция предъявила суду доказательство того, что организация N при осуществлении налогового планирования превратила налоговую выгоду в самостоятельную деловую цель предпринимательства. Налоговая инспекция представила суду документальные подтверждения того, что главной целью организации N было получение дохода исключительно за счет налоговой выгоды, без реального намерения осуществлять экономическую деятельность. Суд согласился с доводами налоговой инспекции и признал необоснованным получение организацией N налоговой выгоды.

Оцените юридические последствия принятого судом решения, выбрав один из приведенных ниже вариантов ответа.

А) Организация N будет привлечена к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Б) Руководитель организации N будет привлечен к административной ответственности в соответствии с Кодексом РФ об административных правонарушениях.

В) Организация N не будет привлечена к налоговой и иным видам юридической ответственности, а негативным последствием ее недобросовестности как налогоплательщика станет отказ в получении из бюджета возмещения НДС, которое организация запрашивала в качестве налоговой выгоды.

Б. 7. Установите соответствие между правым и левым столбцами

1. налоговая выгода признается необоснованной, если она получена налогоплательщиком вне связи с осуществлением реальной предпринимательской или иной экономической деятельности	А. доктрина «существо над формой»
2. налоговая выгода признается необоснованной, если для целей налогообложения учтены операции не в соответствии с их действительным экономическим смыслом	Б. доктрина «сделка по шагам»

Раздел 2

3. налоговая выгода будет признана необоснованной, если будет доказано, что из нескольких сделок, рассматриваемых как связанные единым результатом, промежуточные сделки носят притворный, мнимый характер	В. доктрина «деловой цели»
4. налоговая выгода признается необоснованной, если учтены операции, не обусловленные разумными экономическими или иными причинами	Г. доктрина реальности затрат

Б. 8. Презумпция добросовестности налогоплательщика применительно к установлению цен в гражданских договорах предполагает, что цена, указанная в договоре налогоплательщика с его контрагентом, соответствует уровню рыночных цен. В каких из перечисленных случаев налоговый орган получает право контролировать цены, фиксируемые в договоре, на предмет полноты исчисления и уплаты налога?

- А) при проведении камеральной налоговой проверки;
- Б) при проведении выездной налоговой проверки;
- В) вне проведения налоговых проверок, в случае если гражданский договор заключается между взаимозависимыми лицами.

Б. 9 Выберите верные ответы.

Что в соответствии с Налоговым кодексом РФ выводится из предмета налоговой тайны?

- А) информация о специальных налоговых режимах, применяемых налогоплательщиками;
- Б) информация, которую налоговый орган получил в результате проведения выездной налоговой проверки;
- В) информация о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения.

Б.10. Выберите верный ответ.

Финансовый орган в соответствии со своей компетенцией, установленной Налоговым кодексом РФ, дал налогопла-

Тесты для самопроверки

тельщику письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах. Налогоплательщик применил на практике соответствующие разъяснения,

Результатом чего стало привлечение его к ответственности за налоговое правонарушение, несмотря на положение Налогового кодекса РФ, в котором выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений, данных уполномоченным финансовым органом, признается обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

Почему налогоплательщик был все-таки привлечен к налоговой ответственности?

А) потому что применение письменных разъяснений, данных налогоплательщику уполномоченным финансовым органом, привело к появлению недоимки в особо крупном размере;

Б) потому что письменные разъяснения, данные уполномоченным финансовым органом по поводу законодательства о налогах и сборах, были основаны на неполной или недостоверной информации;

В) потому что налогоплательщик, применивший на практике письменные разъяснения уполномоченного финансового органа, повторно совершил налоговое правонарушение.

ИТОГОВЫЙ КОМПЛЕКСНЫЙ ТЕСТ (темы 1–6)

№ 1. Выберите верные варианты ответа.

Какие отношения, возникающие в приведенных ниже случаях, должны регулироваться нормами законодательства о налогах и сборах?

- А) проведение камеральной налоговой проверки;
- Б) регистрация юридических лиц в налоговых органах;
- В) уплата таможенных платежей за товары, ввозимые на таможенную территорию;
- Г) процедура взыскания недоимки с организации-налогоплательщика.

№ 2. Выберите верные варианты ответа.

В каком из перечисленных ниже правовых актов **НЕ** может содержаться налоговая норма?

- А) в международном договоре Российской Федерации;
- Б) в постановлении Правительства РФ;
- В) в приказе Министерства финансов России;
- Г) в письме Федеральной налоговой службы.

№ 3. Выберите верный вариант ответа.

В ходе разбирательства налогового спора об уплате налогоплательщиком - физическим лицом транспортного налога за транспортное средство, зарегистрированное в Н-ской области Российской Федерации, выяснилось, что отдельные положения, определяющие порядок и сроки уплаты этого налога, сформулированы в законе данного субъекта Рос-

сийской Федерации неясно и не могут быть однозначно истолкованы правоприменителем (судом или налоговым органом). Как в таком случае должен поступить орган, разрешающий налоговый спор?

А) отложить рассмотрение спора до тех пор, пока соответствующие неясности не будут устранены законодательным органом, принявшим закон Н-ской области о транспортном налоге;

Б) принять решение, истолковав неясности закона о транспортном налоге в пользу налогоплательщика;

В) принять решение, истолковав неясности закона о транспортном налоге в пользу субъекта Российской Федерации (Н-ской области).

№ 4. Выберите верный вариант ответа.

Решение о введении региональных и местных налогов предполагает:

А) определение юридического состава налога (всех основных элементов налогообложения);

Б) реализацию права вводить или не вводить налог на своих территориях;

В) определение бюджета, в доход которого будут поступать собранные налоговые поступления.

№ 5. Выберите верный вариант ответа.

Депутат муниципального собрания Н-ского муниципального образования внес на рассмотрение проект нормативного правового акта «Об особенностях уплаты земельного налога на территории Н-ского муниципального образования», в котором устанавливается новый порядок определения объекта налогообложения и налогоплательщиков, уплачивающих земельный налог на территории Н-ского муниципального образования. Каковы должны быть правовые перспективы принятия такого нормативного правового акта?

Раздел 2

А) Проект нормативного правового акта будет обсужден муниципальным собранием в соответствии с установленной процедурой и поставлен на голосование.

Б) Проект нормативного правового акта должен быть направлен на согласование в финансовый орган субъекта Российской Федерации.

В) Проект нормативного правового акта должен быть снят с рассмотрения, поскольку регулируемые им вопросы не относятся в соответствии с Налоговым кодексом РФ к компетенции представительных органов муниципальных образований.

№ 6. Выберите верные варианты ответа.

Какие из перечисленных ниже обязательных платежей, уплачиваемых на территории Российской Федерации, установлены Налоговым кодексом РФ и входят в систему налогов и сборов Российской Федерации?

- А) таможенная пошлина;
- Б) антидемпинговая пошлина;
- В) государственная пошлина;
- Г) патентная пошлина.

№ 7. Выберите верный вариант ответа.

Устанавливая пониженную ставку по налогу на имущество организаций, Администрация Н-ской области Российской Федерации определила своим постановлением, что пониженная ставка может применяться только теми организациями, которые участвуют в программах инвестиционного развития Н-ской области. Правомерны ли действия Администрации?

А) Действия Администрации правомерны, поскольку она действовала в рамках своих полномочий.

Б) Действия Администрации неправомерны, поскольку установление ставки налога на имущество организаций или изменение этой ставки не допускается принятием законодательного акта субъекта Российской Федерации;

В) Действия Администрации неправомерны, поскольку принятие соответствующего решения находится в компетенции не органа исполнительной власти (Администрации Н-ской области), а представительного органа государственной власти (Законодательного собрания Н-ской области)

№ 8. Выберите верный вариант ответа.

Налогоплательщик предъявил в банк поручение на уплату налога, которое было банком исполнено. С какого момента в данном случае налог будет считаться уплаченным?

А) с момента предъявления в банк поручения на уплату налога;

Б) с момента зачисления налогового платежа в бюджет;

В) с момента получения письменного уведомления от налогового органа об исполнении налоговой обязанности.

№ 9. Выберите верный вариант ответа.

Налогоплательщик — резидент Российской Федерации, подавая декларацию по налогу на доходы физических лиц, указывает в ней в качестве дохода гонорары в евро, полученные за лекции, которые читал в одном из зарубежных университетов. Каким образом эти гонорары будут пересчитываться в российские рубли?

А) Гонорары могут не пересчитываться в российские рубли в целях уплаты налога на доходы физических лиц.

Б) Гонорары должны быть пересчитаны в российские рубли по официальному курсу Банка России на день их получения налогоплательщиком.

В) Гонорары должны быть пересчитаны в российские рубли по официальному курсу Банка России на дату подачи налоговой декларации.

№ 10. Выберите верный вариант ответа.

Налоговое уведомление представляет собой документ, который готовится:

Раздел 2

- А) налоговым органом;
- Б) налоговым агентом;
- В) судебным приставом-исполнителем;
- Г) банком, выступающим в качестве финансового посредника.

№ 11. Выберите верный вариант ответа.

У организации, в отношении которой производится взыскание недоимки, в банке открыты рублевый и валютный счета. С какого счета будет произведено взыскание налогов?

- А) с валютного счета и только при недостатке средств на валютном счете — с рублевого расчетного (текущего) счета;
- Б) с рублевого расчетного (текущего) счета, а при недостатке средств на нем — с валютного счета;
- В) с валютного или рублевого расчетного (текущего) счета по усмотрению банка.

№ 12. Выберите верные варианты ответа.

Какие из средств обеспечения исполнения налоговой обязанности могут использоваться при принятии решения налоговым органом о предоставлении налогоплательщику отсрочки по уплате налога?

- А) приостановление операций по счетам в банке;
- Б) залог;
- В) наложение ареста на имущество налогоплательщика;
- Г) банковская гарантия;

№ 13. Выберите правильный вариант ответа.

У налогоплательщика-организации в отчетном периоде отсутствовал объект налогообложения по налогу на прибыль организации. Организация в указанном периоде не осуществляла операций, в результате которых происходит движение денежных средств на его счетах в банках (в кассе организации). По этой причине налогоплательщик не подал налоговую декларацию. Правильно ли поступил налогоплательщик-организация?

А) Налогоплательщик поступил правильно, поскольку отсутствие налогового объекта не привело к появлению у него обязанности уплатить налог.

Б) Налогоплательщик поступил неправильно, потому что он обязан представить в налоговый орган налоговую декларацию независимо от наличия объекта обложения и движения средств на счетах в банках (кассе организации) (в данной ситуации подается единая налоговая декларация).

В) Налогоплательщик поступил правильно, не подав налоговую декларацию, но при этом он должен был уведомить налоговый орган об отсутствии у него в отчетном периоде объекта налогообложения и движения средств на счетах в банках (кассе организации).

№ 14. Выберите правильные варианты ответа.

Выемка документов и предметов при проведении налогового контроля:

А) может осуществляться при проведении только камеральных налоговых проверок;

Б) производится в присутствии понятых, а также лица, у которого изымаются документы;

В) оформляется протоколом, в котором описываются все изъятые документы; копия такого протокола вручается под расписку лицу, у которого документы были изъяты.

№ 15. Выберите правильный вариант ответа.

Проводится выездная налоговая проверка налогоплательщика-организации. Накануне истечения двухмесячного срока проведения проверки должностное лицо налогового органа проинформировало руководство налогоплательщика-организации о вынесении решения о продлении срока выездной проверки на один месяц. Решение было мотивировано тем, что руководство налогоплательщика не раз нарушало установленные сроки представления проверяющим должностным лицам запрашиваемых информа-

Раздел 2

ции и документов. Дайте юридическую оценку решению налогового органа.

А) Решение налогового органа неправомерно, поскольку Налоговый кодекс РФ не допускает продления срока проведения выездной налоговой проверки.

Б) Решение налогового органа неправомерно, так как срок выездной налоговой проверки может быть продлен только в том случае, если у проверяемой организации имеется несколько обособленных подразделений.

В) Решение налогового органа правомерно, потому что в случае непредставления налогоплательщиком в установленный срок документов, необходимых для проведения выездной проверки, допускается продление срока выездной налоговой проверки.

№ 16. Выберите правильный вариант ответа.

Налогоплательщик привлекается в 2015 году к ответственности за налоговое правонарушение, которое он совершил в 2011 году. Правомерны ли действия налогового органа по привлечению к налоговой ответственности?

А) Налоговый орган не имел права привлекать налогоплательщика к ответственности, поскольку истек трехлетний срок давности для привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Б) Налоговый орган вправе привлечь налогоплательщика к налоговой ответственности, поскольку не истек пятилетний срок давности для привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

В) Налоговый орган действовал правомерно, поскольку законодательство о налогах и сборах не устанавливает срок исковой давности для привлечения к ответственности за налоговые правонарушения.

№ 17. Выберите правильный вариант ответа.

Налоговый орган, принимая решение о привлечении налогоплательщика — физического лица к ответствен-

ности за налоговое правонарушение, учел тот факт, что налогоплательщик совершил правонарушение вследствие стечения тяжелых личных обстоятельств, и сократил на треть размер штрафа, предусмотренного Налоговым кодексом РФ. Оцените правомерность действий налогового органа.

А) Налоговый орган действовал правомерно, поскольку он принял во внимание обстоятельство, смягчающее ответственность и уменьшил штрафную санкцию в соответствии со статьей 114 Налогового кодекса РФ.

Б) Налоговый орган не имел права снижать размер штрафа, предусмотренного Налоговым кодексом РФ, поскольку тем самым он уменьшил налоговые поступления в бюджет.

В) Налоговый орган действовал неправомерно, поскольку Налоговый кодекс РФ устанавливает минимальный предел снижения налоговой санкции, а налоговый орган, принимая свое решение, нарушил соответствующее предписание Налогового кодекса РФ.

№ 18. Выберите правильный вариант ответа.

Налоговый орган установил, что организация N совершила деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, установленност. 126 Налогового кодекса РФ «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля» (то есть не представила налоговому органу сведения, необходимые для осуществления налогового контроля), из-за пожара, который был в офисе организации N. Может ли в этом случае налоговый орган привлечь организацию N к налоговой ответственности?

А) Налоговый орган обязан привлечь организацию N, поскольку ею было совершено деяние, содержащее признаки налогового правонарушения, за которое Налоговым кодексом РФ установлена ответственность.

Раздел 2

Б) Налоговый орган должен привлечь организацию N к налоговой ответственности, уменьшив при этом размер штрафа, предусмотренного статьей 126 Налогового кодекса РФ.

В) Налоговый орган не должен привлекать организацию N к налоговой ответственности, поскольку совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств, согласно Налоговому кодексу РФ, исключает вину лица в совершении налогового правонарушения.

№ 19. Выберите правильный вариант ответа.

В ходе судебного разбирательства налоговая выгода, полученная организацией-налогоплательщиком, была признана необоснованной, поскольку было доказано, что из нескольких сделок, заключенных этой организацией и рассматриваемых как связанные единым результатом, промежуточные сделки носят притворный характер. Какая доктрина использовалась в этом случае для установления факта злоупотребления правом?

- А) доктрина «сделка по шагам»;
- Б) доктрина «деловая цель»;
- В) доктрина «существо над формой».

№ 20. Выберите верный вариант ответа.

В местной прессе появилась статья о состоянии налоговой дисциплины в муниципальном образовании «N». В этой статье содержался перечень организаций, которые были привлечены к ответственности за налоговые правонарушения, приведшие к снижению собираемости налогов на территории муниципального образования «N». Одна из организаций, оказавшаяся в этом перечне, обратилась в прокуратуру с заявлением о нарушении налоговой тайны. Оцените юридические перспективы такого обращения.

Тесты для самопроверки

А) правовой режим налоговой тайны был нарушен и виновные в этом должны быть привлечены к ответственности;

Б) правовой режим налоговой тайны был нарушен, но организации следовало обратиться с жалобой в вышестоящий налоговый орган;

В) правовой режим налоговой тайны не был нарушен, поскольку Налоговый кодекс РФ не включает в предмет налоговой тайны сведения о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения.

ОТВЕТЫ К ТЕСТОВЫМ ЗАДАНИЯМ

Тема 1.

А.1.	А
А.2.	Б
А.3.	В
А.4.	В
А.5.	В, Г
А.6.	Б
А.7.	Б
Б.1.	1–А; 2–Б; 3–В
Б.2.	В
Б.3.	А
Б.4.	1–Б; 2–А; 3–Г; 4–В
Б.5.	1–В; 2–А; 3–Б
Б.6.	А
Б.7.	Б, А, Г, В
Б.8.	В
Б.9.	В
Б.10.	А, Б, В

Тема 2.

А.1.	Б
А.2.	В
А.3.	В
А.4.	А
А.5.	А, В
А.6.	А
А.7.	В
А.8.	А

Ответы к тестовым заданиям

А.9.	Б
А.10.	В
Б.1.	1–А; 2–Г
Б.2.	Б
Б.3.	А, В, Г
Б.4.	В
Б.5.	А, Б, В, Е
Б.6.	Б, В, Д, Е, Ж
Б.7.	А, Б
Б.8.	В
Б.9.	1–Б; 2–А; 3–В; 4–Г
Б.10.	1–Б; 2–В; 3–А

Тема 3.

А.1	А, В
А.2.	А
А.3.	А
А.4.	Б
А.5.	В
А.6.	Б
А.7.	В
А.8.	Б
А.9.	Б, В
А.10.	А, В
А.11.	В
А.12.	А, В
А.13.	А, Б
Б.1.	А
Б.2.	А, Б, Г
Б.3.	А, Г
Б.4.	Г
Б.5.	В, Г
Б.6.	Г
Б.7.	Б, А, В, Г
Б.8.	А, В
Б.9.	Б, В
Б.10.	А–1; Б–2; В–2; Г–2

Раздел 2

Тема 4.

А.1.	В
А.2.	Б
А.3.	Б
А.4.	А
А.5.	А
А.6.	В
А.7.	А, Б
А.8.	Б
А.9.	А, Б
А.10.	Б
А.11.	А
А.12.	В
А.13.	Б
Б.1.	В, Д
Б.2.	В, Г
Б.3.	А–2; Б–1; В–4; Г–3
Б.4.	А, В
Б.5.	А, Г
Б.6.	Б
Б.7.	Б, В, Г
Б.8.	А
Б.9.	А, Б, Г, Е
Б.10.	Б, В, Г

Тема 5.

А.1.	В
А.2.	В
А.3.	А, Б
А.4.	Б
А.5.	А
А.6.	А
А.7.	А
А.8.	А, В
А.9.	А
А.10.	А, Б

Тесты для самопроверки

А.11.	Б
А.12.	А
А.13.	Б, В
А.14.	Б
Б.1.	А
Б.2.	1—В; 2—А; 3—Г; 4—Б
Б.3.	Б
Б.4.	В
Б.5.	В, Г
Б.6.	Б
Б.7.	А
Б.8.	А, Б
Б.9.	А, В
Б.10.	1—В; 2—Г; 3—Б; 4—А

Тема 6.

А.1.	В
А.2.	Б
А.3.	А, В
А.4.	В
А.5.	А, В
А.6.	Б, В
А.7.	А, Б
А.8.	А
А.9.	А
А.10.	Б
А.11.	В
Б.1.	1—Б, 2—А, 3—В
Б.2.	В
Б.3.	В
Б.4.	Б, В
Б.5.	А, В
Б.6.	В
Б.7.	1—Г, 2—А, 3—Б, 4—В
Б.8.	В
Б.9.	А, В
Б.10.	Б

Раздел 2

**Итоговый тест
(темы 1-6)**

	А, Г
2	Г
3	Б
4	Б
5	В
6	В
7	В
8	А
9	Б
10	А
11	Б
12	Б, Г
13	Б
14	Б, В
15	В
16	А
17	В
18	В
19	А
20	В

Материалы для работы на семинарских занятиях

Задание 1. Для определения места налогов в системе современных публичных финансов ответьте на следующие вопросы:

Какое место налоги занимают в системе публичных финансов?

Что в бюджетной классификации понимается под *налоговыми доходами*?

Определите долю, которую налоги занимают в общем объеме поступлений доходов в федеральный бюджет и бюджет вашего субъекта Российской Федерации в текущем году. Изменилась ли эта доля существенно по сравнению с предыдущим годом? (Для подготовки ответа используйте федеральные и региональные законы о бюджете на соответствующие годы).

На какие цели идут налоговые поступления?

Могут ли налоги взиматься для финансирования конкретных целей?

Задание 2. Определите, в каких из приводимых ниже цитат говорится о налоге как об экономической категории, а в каких — как о категории права.

Давид Риккардо «Начала политической экономии и налогового обложения»

«Налоги составляют ту долю продукта земли и труда страны, которая поступает в распоряжение правительства; они

Раздел 2

всегда уплачиваются в конечном счете или из капитала или из дохода страны».

Шарль Луи Монтескье «О духе законов»

«Доходы государства — это часть имущества, которую каждый гражданин отдает государству для того, чтобы оно обеспечило за ним остальную часть или дало возможность приятно ее использовать. Чтобы правильно определить размеры этих доходов, следует иметь в виду как нужды государства, так и нужды граждан. Не следует лишать народ действительно необходимого ради удовлетворения мнимых потребностей государства. [...] Ни один государственный вопрос не требует такого мудрого и благоразумного рассмотрения, как вопрос о том, какую часть следует брать у подданных и какую часть оставлять им».

Энциклопедия Дидро и Д'Аламбера

«Налог (политическое право, финансы) — взнос, который отдельные лица обязаны уплачивать государству для охраны их жизни и имущества. Этот взнос необходим для содержания правительства и государя, ибо только с помощью этих средств он может обеспечить спокойствие граждан; поэтому они не могут отказываться от разумной подати, не предавая собственные интересы. [...] Налоги в государстве — это как бы паруса на корабле; они должны его направлять, обеспечивать и доводить до гавани, но не обременять его, не держать постоянно на море и в конце концов потопить».

Томас Джефферсон «О демократии»

«Продолжение сбора тех или иных налогов должно ежегодно или раз в два года подтверждаться. Народ должен постоянно держать свою руку на общественном кошельке — это то полезное ограничение, от которого честное правительство не может и желать освободиться, а правительству нечестному не может быть позволено избавиться»

Материалы для работы на семинарских занятиях

Николай Иванович Тургенев «Опыт теории налогов»

«...налоги суть средства к достижению цели общества или государства, т.е. той цели, которую люди себе предполагают при соединении своем в общество или при составлении государства. На сем основывается и право правительства требовать податей от народа. Люди, соединившись в общество и вручив правительству власть верховную, вручили ему вместе с сим и право требовать налогов. Но не должно смешивать права требовать податей с правом налагать оные. Если первое везде неоспоримо принадлежит правительству, то в последнем оно бывает иногда ограничено. Во многих государствах введение налогов делается с согласия народных представителей».

Василий Александрович Лебедев «Финансовое право»

«Налоги суть периодические (ежегодные), законом установленные денежные взносы, требуемые государством, земством или общиной из доходов граждан для покрытия расходов, производимых в интересах самого же данного общества».

Задание 3. В чем, по вашему мнению, состоят сущность и ценность налогообложения? Нарушает ли налогообложение право частной собственности? Для ответа воспользуйтесь фрагментами следующих правовых источников.

Борис Николаевич Чичерин «Государство и собственность»

«Общие теоретические основания податной системы весьма просты. Государство есть союз, имеющий целью удовлетворение общих потребностей. Общие потребности очевидно должны удовлетворяться на общие средства. А так как собственных средств государства для этого недостаточно, то удовлетворение должно совершаться посредством сборов с граждан. Эти сборы по самому своему свойству имеют характер принудительный. Каждый член общества обязан уча-

Раздел 2

ствовать в общих расходах и не может от этого уклоняться. Но по этому самому он имеет право требовать, чтобы сборы шли на удовлетворение общих потребностей, а ни на что другое. Только этим может быть оправдано отнятие частной собственности».

Постановление Конституционного Суда Российской Федерации от 17 декабря 1996 г. № 20-П «По делу о проверке конституционности пунктов 2 и 3 части первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции»

<...> **1.** В соответствии с частью первой статьи 11 Закона Российской Федерации от 24 июня 1993 года «О федеральных органах налоговой полиции» (в редакции от 17 декабря 1995 года) федеральные органы налоговой полиции наделяются правами, предоставленными законодательством должностным лицам налоговых органов и агентам валютного контроля (пункт 2), и могут осуществлять при наличии достаточных данных проверки налогоплательщиков (в том числе контрольные проверки после проверок, проведенных налоговыми органами) в полном объеме с составлением актов по результатам этих проверок; принятие решения по актам проверок и применение соответствующих санкций осуществляются начальником органа налоговой полиции или его заместителем (пункт 3).

Пункты 2 и 3 части первой статьи 11 Закона в части, касающейся санкций, применяемых органами налоговой полиции, носят отсылочный характер и поэтому должны рассматриваться в системной связи со статьей 13 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» и со статьями 7 (пункты 8 и 9) и 8 Закона РСФСР от 21 марта 1991 года «О Государственной налоговой службе РСФСР». Из буквального смысла названных актов, из смысла, придаваемого им официальным толкованием (в том числе толкованием, данным Высшим Арбитражным Судом Россий-

Материалы для работы на семинарских занятиях

ской Федерации) и сложившейся правоприменительной практикой, а также из их места в системе правовых актов, определяющих полномочия должностных лиц налоговых органов, следует, что органы налоговой полиции производят взыскание недоимки по налогам, а также сумм штрафов и иных предусмотренных законодательством санкций с юридических лиц в бесспорном порядке. Именно это положение, примененное в конкретных делах, оспаривается в жалобах и подлежит проверке Конституционным Судом Российской Федерации.

2. По утверждению заявителей, взыскание органами налоговой полиции соответствующих платежей с юридических лиц не в судебном (как это предусмотрено для физических лиц), а в бесспорном порядке, нарушая конституционное право частной собственности, противоречит статье 35 Конституции Российской Федерации.

Согласно статье 35 Конституции Российской Федерации право частной собственности охраняется законом (часть 1); каждый вправе иметь имущество в собственности, владеть, пользоваться и распоряжаться им как единолично, так и совместно с другими лицами (часть 2); никто не может быть лишен своего имущества иначе как по решению суда. Принудительное отчуждение имущества для государственных нужд может быть произведено только при условии предварительного и равноценного возмещения (часть 3).

Вместе с тем право частной собственности не является абсолютным и не принадлежит к таким правам, которые в соответствии со статьей 56 (часть 3) Конституции Российской Федерации не подлежат ограничению ни при каких условиях. Следовательно, по смыслу статьи 55 (часть 3) Конституции Российской Федерации, оно может быть ограничено федеральным законом, но только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и закон-

Раздел 2

ных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. Это соответствует общепризнанным принципам и нормам международного права, в частности Всеобщей декларации прав человека от 10 декабря 1948 года, согласно которой каждый человек имеет обязанности перед обществом, в котором только и возможно свободное и полное развитие его личности (часть первая статьи 29); при осуществлении своих прав и свобод каждый человек должен подвергаться только таким ограничениям, какие установлены законом исключительно с целью обеспечения должного признания и уважения прав и свобод других и удовлетворения справедливых требований морали, общественного порядка и общего благосостояния в демократическом обществе (часть вторая статьи 29). Аналогичное положение о допустимости ограничения прав человека и гражданина предусмотрено также Международным пактом об экономических, социальных и культурных правах от 19 декабря 1966 года (статья 4).

3. В соответствии со статьей 57 Конституции Российской Федерации каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публично-правовой, а не частноправовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публично — правовой природой государства и государственной власти, по смыслу статей 1 (часть 1), 3, 4 и 7 Конституции Российской Федерации.

Налог — необходимое условие существования государства, поэтому обязанность платить налоги, закрепленная в статье 57 Конституции Российской Федерации, распространяется на всех налогоплательщиков в качестве безусловного требования государства. Налогоплательщик не вправе распоряжаться по своему усмотрению той частью своего имущества, которая в виде определенной денежной суммы подлежит взносу в казну, и обязан регулярно перечислять эту

Материалы для работы на семинарских занятиях

сумму в пользу государства, так как иначе были бы нарушены права и охраняемые законом интересы других лиц, а также государства. Взыскание налога не может расцениваться как произвольное лишение собственника его имущества, — оно представляет собой законное изъятие части имущества, вытекающее из конституционной публично — правовой обязанности.

В этой обязанности налогоплательщиков (в том числе граждан, занятых предпринимательской деятельностью с образованием юридического лица) воплощен публичный интерес всех членов общества. Поэтому государство вправе и обязано принимать меры по регулированию налоговых правоотношений в целях защиты прав и законных интересов не только налогоплательщиков, но и других членов общества.

Налоговые правоотношения основаны на властном подчинении одной стороны другой. Они 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 и государственной казны и с фискальным суверенитетом государства связаны законодательная форма учреждения налога, обязательность и принудительность его изъятия, односторонний характер налоговых обязательств. Вследствие этого спор по поводу невыполнения налогового обязательства находится в рамках публичного (в данном случае налогового), а не гражданского права.

Наделение налогового органа полномочием действовать властно-обязывающим образом при бесспорном взыскании налоговых платежей правомерно в той степени, в какой такие действия, во-первых, остаются в рамках именно налоговых имущественных отношений, а не приобретают характер гражданско-правовых, администра-

Раздел 2

тивно-правовых или уголовно-правовых санкций, и, во-вторых, не отменяют и не умаляют права и свободы человека и гражданина. В связи с этим исполнение налогового обязательства, равно как и соответствующих требований налогового органа об уплате налога в случае несогласия с ними налогоплательщика не может быть временно прекращено или приостановлено, если это не предусмотрено законом.

При этом налогоплательщику во всяком случае гарантируется вытекающее из статьи 46 Конституции Российской Федерации право на судебное обжалование решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц. Данное право было реализовано заявителями, поскольку арбитражный суд рассмотрел спор по существу (в том числе о размерах взимаемых платежей). <...>

Задание 4. Сравнивая приводимые ниже законодательные нормы, расскажите об изменении подхода законодательства к вопросу о дифференциации обязательных публичных платежей.

Закон Российской Федерации от 27.12. 1991 №2118-1 «Об основах налоговой системы в Российской Федерации» (отменен)

Статья 2. Понятие налога, другого платежа и налоговой системы

Под налогом, сбором, пошлиной и другим платежом понимается обязательный взнос в бюджет соответствующего уровня или во внебюджетный фонд, осуществляемый налогоплательщиками в порядке и на условиях, определяемых законодательными актами.

Совокупность налогов, сборов, пошлин и других платежей (далее — налоги), взимаемых в установленном порядке, образует налоговую систему.

Материалы для работы на семинарских занятиях

Налоговый кодекс Российской Федерации

Статья 8. Понятие налога и сбора

1. 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.

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

Задание 5. Заполните карту сравнительного анализа «Налог и сбор».

Признаки	Налог	Сбор
Обязательный характер		
Публичный характер		
Индивидуальная безвозмездность		
Денежная форма		
Регулярный (периодический) характер взимания		

Задание 6. Существует ли, по вашему мнению, различие между понятиями «пошлина» и «сбор»? Для ответа можете использовать фрагмент работы Б.Н. Чичерина, отражающий позицию по этому вопросу дореволюционной правовой науки.

Раздел 2

Б.Н. Чичерин «Общее государственное право»

«От податей отличаются пошлины и сборы. Пошлины взимаются при совершении официальных или частных актов, имеющих официальное значение. Таковы пошлины судебные, канцелярские, гербовые, крепостные, также пошлины при переходе наследства. Сборы взимаются за пользование общественным имуществом или услугами правительства, например, сборы дорожные, мостовые, почтовые и телеграфные».

Задание 7. Как вы понимаете основной налоговый парадокс: *Налоги ограничивают право собственности, чтобы эту собственность защитить и гарантировать.*

Какую роль в этом играет представительный орган?

Как вы понимаете лозунг:

«Taxation without representation is tyranny» («Налогообложение без [парламентского] представительства — тирания?»).

Высказывание (ок. 1761 г.), приписываемое американскому политику и публицисту Джеймсу Отису, стало в 1774 г. одним из лозунгов американской революции. Известно также в форме: «*Никакого налогообложения без представительства*» («*No taxation without representation*»).

Для аргументации своей позиции используйте один из старейших действующих до наших дней источник налогового права, содержащий норму, предусматривающую ограничение власти монарха в сфере налогообложения. Как называется этот акт, и каким столетием он датируется?

«<...>12. Ни щитовые деньги, ни пособие не должны взиматься в королевстве нашем иначе, как по общему совету королевства нашего <...>»

Задание 8. Проанализируйте статью 2 Налогового кодекса РФ и ответьте на вопрос, какие отношения регулируются

Материалы для работы на семинарских занятиях

нормами налогового права? Как разграничивается предмет налогового и таможенного права?

Статья 2. Отношения, регулируемые законодательством о налогах и сборах

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.

К отношениям по установлению, введению и взиманию таможенных платежей, а также к отношениям, возникающим в процессе осуществления контроля за уплатой таможенных платежей, обжалования актов таможенных органов, действий (бездействия) их должностных лиц и привлечения к ответственности виновных лиц, законодательство о налогах и сборах не применяется, если иное не предусмотрено настоящим Кодексом.

Как разграничиваются сферы регулирования нормами налогового и гражданского права? Для ответа проанализируйте ст. 2 Гражданского кодекса РФ.

Статья 2. Отношения, регулируемые гражданским законодательством

<...> 3. К имущественным отношениям, основанным на административном или ином властном подчинении одной стороны другой, в том числе к налоговым и другим финансовым и административным отношениям, гражданское законодательство не применяется, если иное не предусмотрено законодательством.

Нормами какого законодательства регулируются отношения по распределению и перераспределению налоговых доходов?

Раздел 2

Задание 9. Могут ли нормы налогового права содержаться в актах иных (не законодательства о налогах и сборах) отраслей законодательства?

Проанализируйте приведенные ниже нормы. Как называются такие нормы?

Федеральный закон от 10.01.2006 N 16-ФЗ «Об Особой экономической зоне в Калининградской области и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации»

Статья 17. Порядок налогообложения

1. В Особой экономической зоне применяется особый порядок уплаты налога на прибыль организаций и налога на имущество организаций резидентами, установленный статьями 288.1 и 385.1 Налогового кодекса Российской Федерации.

2. Иные федеральные, региональные и местные налоги и сборы, а также взносы в государственные внебюджетные фонды уплачиваются в соответствии с законодательством Российской Федерации, законодательством Калининградской области о налогах и сборах и нормативными правовыми актами органов местного самоуправления о налогах и сборах.

Федеральный закон от 22.07.2005 N 116-ФЗ «Об особых экономических зонах в Российской Федерации»

Статья 36. Налогообложение резидентов особых экономических зон

Налогообложение резидентов особой экономической зоны осуществляется в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах.

Материалы для работы на семинарских занятиях

Задание 10. Заполните сравнительную карту

	Федераль- ные	Региональ- ные	Местные
Порядок установления			
Порядок введения в действие и прекращение действия			
Порядок отмены			
Территория			
«Принадлежность к бюджету»			

Задание 11. Опираясь на правовые позиции Конституционного Суда РФ, подготовьте сообщение на тему: «Понятие «законно установленного» налога и сбора». Определите, в каких целях законодатель ввел указанное понятие. В каких целях законодатель выделяет обязательные элементы налогов (сборов)?

Задание 12. Правомерно ли использование льгот по налогу на имущество организаций, установленных в главе 30 Налогового кодекса РФ, если в законе субъекта Российской Федерации, которым вводится в действие указанный налог, эти льготы не предусмотрены?

Задание 13. Приведите примеры налогов:

А) объектом обложения которых являются:

- операции по реализации товаров;
- имущество;
- прибыль;
- доход;
- иные объекты.

Раздел 2

- Б) размер которых исчисляется:
- налогоплательщиком самостоятельно;
 - налоговым органом;
 - налоговым агентом.
- В) налоговая база которых учитывается:
- кассовым методом;
 - накопительным методом.
- Г) налоговая ставка которых является:
- пропорциональной;
 - прогрессивной;
 - регрессивной.
- Д) налоговая ставка которых является:
- специфической;
 - адвалорной;
 - комбинированной.

Задание 14. Расскажите о порядке установления и введения в действие местных налогов. Дайте краткую характеристику элементам юридического состава одного из местных налогов, введенного в действие на территории муниципального образования по вашему месту жительства.

Задание 15. Как Налоговый кодекс РФ определяет элементы сбора? В каких актах должны быть установлены элементы сборов? Изучив главы 25.1 и 25.3 Налогового кодекса РФ, назовите элементы сборов за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов и государственной пошлины.

Задание 16. ООО «Стройтурс» заключило ряд сделок с российскими организациями на оказание ему информационных и консультационных услуг. При налоговой проверке выяснилось, что данные организации на учете в налоговых органах не состояли, по указанным в учредительных документах адресам не находятся.

Материалы для работы на семинарских занятиях

Налоговый орган, в котором состоит на учете ООО «Стройтурс» и который проводил проверку, намерен предъявить требования в арбитражный суд о признании указанных сделок недействительными.

Имеет ли право данный налоговый орган заявить о таком требовании? Если ответ положительный, какие основания для этого должны быть заявлены?

Как должны (могут) квалифицироваться сделки, совершенные в нарушение норм законодательства о налогах и сборах?

Задание 17. Налоговый орган принял решение о приостановлении операций по счетам налогоплательщика и направил его в банк, где были открыты счета данного налогоплательщика. Банк указанное решение налогового органа не исполнил, каких-либо причин такого неисполнения в налоговый орган не сообщил. Вправе ли налоговый орган предъявлять в суды иски о возмещении ущерба государству, причиненного вследствие неисполнения банком данного решения налогового органа?

Задание 18. Гражданин Петров приобрел 1 декабря 2013 года загородный дом. В соответствии с установленным порядком в налоговый орган им были представлены налоговая декларация и заявление о предоставлении имущественного налогового вычета (с приложением необходимых документов). Согласно представленным документам указанный дом был приобретен за 50 миллионов рублей. В налоговом органе имелись данные, полученные от ООО «Удача», являющегося основным местом работы гражданина Петров в течение последних 15 лет, о полученном данным гражданином доходе за весь этот период в размере 500 тысяч рублей. Иных сведений о доходах гражданина Петрова налоговый орган не имел.

Имеет ли право налоговый орган осуществлять контроль за соответствием расходов гражданина Петрова его дохо-

Раздел 2

дам? Если ответ положительный, то на основании каких норм и в каком порядке может осуществляться такой контроль?

Задание 19. В ЗАО «ОВА», местонахождением которой согласно ее учредительным документом является г. Москва, поступил запрос Краснокаменского ОВД (согласно его названию исполненный на обычном листе бумаги формата А4 (не на бланке ОВД)) о лицах, работающих в данном ЗАО (предоставление их паспортных данных, занимаемой должности, размера заработной платы, удержанных перечисленных ЗАО «ОВА» как налоговым агентом налогов с доходов физических лиц за прошедшие 10 лет). Запрос подписан заместителем начальника отдела указанного ОВД без обоснования запрашиваемой информации. Подпись неразборчива. Реквизиты (дата, номер документа) отсутствуют.

Обязано ли ЗАО «ОВА» предоставить информацию по данному запросу?

На основании каких документов и в каком порядке органы внутренних дел могут совершать действия, отнесенные Налоговым кодексом РФ к полномочиям налоговых органов?

Задание 20. Дайте налогово-правовую характеристику статуса налогоплательщика и плательщика сбора. Какие правовые средства обеспечения защиты прав налогоплательщика и плательщика сбора предусмотрены в законодательстве?

Приведите примеры использования таких средств. Раскройте правовое содержание представительства в налоговых отношениях. Кто и на каких основаниях может выступать представителем налогоплательщика и плательщика сбора?

Задание 21. Дайте определение субъектов налоговых правоотношений, обозначаемых следующими терминами:

Материалы для работы на семинарских занятиях

«организация», «физическое лицо», «индивидуальный предприниматель», «налоговый резидент», «обособленное подразделение».

Раскройте их налогово-правовой статус.

Задание 22. Раскройте правовое содержание представительства в налоговых отношениях. Кто и на каких основаниях может выступать представителем налогоплательщика и плательщика сбора?

Задание 23. ООО «Кирпичи» занимается производственной деятельностью (изготовление строительных материалов). В целях минимизации административных расходов владельцы (учредители) данного предприятия планируют поручить ведение бухгалтерского и налогового учета сторонней специализированной организации.

Правомерна ли такая передача? Кто имеет право представлять юридическое лицо в отношениях с налоговым органом? На кого возлагается обязанность по ведению и представлению налоговой документации (отчетности)?

Имеет ли право сторонняя организация оказывать услуги по ведению бухгалтерского учета индивидуальному предпринимателю? Кто в данном случае должен подписывать налоговые декларации?

Задание 24. Гражданин Российской Федерации, постоянно проживающий в г. Москве, работает в посольстве иностранного государства и получает там заработную плату. Приобретает ли в данном случае указанное посольство статус налогового агента?

Имеет ли право посольство иностранного государства в России отказаться на законных основаниях от исполнения функций налогового агента?

Какой налогово-правовой статус (статусы) имеет (может иметь) посольство иностранного государства в соответствии с законодательством о налогах и сборах?

Раздел 2

Задание 25. Каковы общие условия возникновения обязанности по уплате налога? Перечислите условия возникновения обязанности по уплате налога на примере налога на прибыль организаций и налога на имущество физических лиц.

Задание 26. Что понимается под требованием по уплате налога? В каких случаях, и в какой срок данное требование направляется?

Правомерно ли направление требования:

А) в течение 10 дней с даты вступления в силу решения налогового органа, принятого по результатам выездной налоговой проверки;

Б) в течение трех месяцев с даты вступления в силу решения, принятого по результатам камеральной налоговой проверки;

В) в течение двух месяцев со дня выявления недоимки, обнаруженной не в результате налоговой проверки?

Задание 27. Что является основанием для прекращения налоговой обязанности?

Прекратится ли налоговая обязанность после:

А) добровольной уплаты налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;

Б) принудительного списания суммы налога и (или) сбора со счета налогоплательщика или плательщика сбора, если налог или сбор не был уплачен добровольно в установленный срок;

В) признания налогоплательщика — физического лица умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации;

Г) ликвидации организации — налогоплательщика до проведения всех расчетов с бюджетной системой Российской Федерации;

Д) привлечения налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения?

Материалы для работы на семинарских занятиях

Задание 28. Что понимается под исполнением налоговой обязанности? В каких случаях обязанность по уплате налога не признается исполненной?

Считается ли обязанность по уплате налога исполненной, если:

А) налогоплательщик неправильно указал в поручении на перечисление суммы налога номер КБК (кода бюджетной классификации), однако налог был перечислен в бюджетную систему Российской Федерации на соответствующий счет Федерального казначейства;

Б) налогоплательщик предъявил в банк поручение на перечисление денежных средств в счет уплаты налога, однако на день предъявления поручения у этого налогоплательщика имеются иные неисполненные требования, которые предъявлены к его счету;

В) банк возвратил налогоплательщику неисполненное поручение на перечисление суммы налога в бюджетную систему Российской Федерации?

Задание 29. Ответьте на вопросы, раскрывающие понятие срока исполнения налоговой обязанности:

1. Что понимается под сроком исполнения налоговой обязанности?

2. В каких случаях допускается изменение срока исполнения налоговой обязанности?

3. В каких формах может производиться изменение сроков исполнения налоговой обязанности?

4. Чем отсрочка уплаты налога отличается от рассрочки уплаты налога?

5. Что понимается под инвестиционным налоговым кредитом?

Задание 30. Организация понесла ущерб в связи с пожаром, возникшим из-за грозы. Пожарная служба выдала организации справку о пожаре, где указано, что пожар возник

Раздел 2

из-за попадания молнии и что по данному факту ведется следствие.

Организация обратилась в налоговый орган по месту учета с просьбой подготовить и выдать документы, необходимые для представления в УФНС России по месту нахождения организации с заявлением об изменении срока уплаты региональных и местных налогов и сборов (предоставление рассрочки). Налоговый орган отказал в просьбе, сославшись на то, что в настоящее время по факту пожара ведется следствие.

Правомерен ли отказ по данному основанию? Каковы основания для отказа в предоставлении рассрочки по уплате налогов?

Задание 31. По каким из перечисленных ниже налогов может быть предоставлен инвестиционный налоговый кредит:

- А) налогу на прибыль организации;
- Б) НДС;
- В) налогу на имущество физических лиц;
- Г) налогу на доходы физических лиц;
- Д) транспортному налогу?

Задание 32. В каких случаях налоговый орган вправе отменить ранее принятое решение об изменении срока уплаты налога?

Задание 33. Вправе ли организация, направившая в УФНС по субъекту Российской Федерации, в котором находится организация, заявление о предоставлении отсрочки по уплате регионального налога, временно, пока не вынесено решение по вопросу предоставления отсрочки, не уплачивать задолженность по налогам?

Задание 34. Организация осуществляет научно-исследовательскую деятельность. Вправе ли налоговая инспекция поставить вопрос о досрочном расторжении договора об ин-

Материалы для работы на семинарских занятиях

вестиционном налоговом кредите в случае переориентации организации на другой вид деятельности?

Задание 35. Ответьте на вопросы, раскрывающие особенности возврата и зачета сумм излишне взысканных (излишне уплаченных) налога, сбора, пеней и штрафа:

1. Что понимается под возвратом и зачетом сумм излишне взысканных (излишне уплаченных) налога, сбора, пеней и штрафа?

2. Возможен ли возврат налогоплательщику излишне взысканного (излишне уплаченного) налога при наличии у него недоимки по иным налогам, пеням или штрафам?

3. Кто и в какой срок принимает решение о возврате и зачете излишне взысканного (излишне уплаченного) налога?

Задание 36. Ответьте на вопросы, раскрывающие особенности отдельных видов обеспечения налоговой обязанности:

1. Что собой представляет приостановление операций по счетам в банке?

2. В каком порядке принимается решение о применении этой меры обеспечения исполнения налоговой обязанности? Укажите временные пределы действия данного решения. Каковы правовые последствия применения этой меры?

3. Что собой представляет арест имущества?

4. Чем полный арест имущества отличается от частичного ареста имущества?

5. Возможно ли наложение ареста на все имущество налогоплательщика?

Задание 37. Банк получил решение налогового органа о приостановлении операций налогоплательщика-организации по счетам в банке. Решение принято в связи с непредставлением налогоплательщиком налоговой деклара-

Раздел 2

ции в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного налоговым законодательством срока подачи соответствующей налоговой декларации. Должен ли банк исполнять такое решение, учитывая, что оно не содержит указания на то, какая декларация не подана налогоплательщиком?

Задание 38. В связи с непредставлением организацией декларации по земельному налогу налоговый орган принял решение о приостановлении операций по счетам в банке в порядке ст. 76 Налогового кодекса РФ. Однако после того как декларация была представлена, налоговый орган свое решение не отменил, ссылаясь на то, что организация в установленный в требовании срок не уплатила НДС за январь текущего года. Правомерны ли действия налогового органа, если на момент вынесения решения о приостановлении операций по счетам обязанность по уплате НДС еще не наступила?

Задание 39. В каких случаях пени не начисляются на сумму недоимки? В каком порядке осуществляется принудительное взыскание пеней? Есть ли разница в порядке принудительного взыскания пеней с организаций и физических лиц?

Задание 40. Организация учла расходы, подлежащие учету по налогу на прибыль в следующем налоговом периоде вследствие того, что документы на оплату от контрагентов поступили позже окончания предыдущего налогового периода. Налоговый орган при проведении выездной налоговой проверки указал на необоснованное включение данных затрат в состав расходов более позднего налогового периода и предложил налогоплательщику уплатить сумму недоимки, штраф и пени. Правомерны ли требования налогового органа?

Материалы для работы на семинарских занятиях

Задание 40. Заполните сравнительную карту камеральной и выездной налоговых проверок.

Критерий сравнения	Камеральная проверка	Выездная проверка
Место проведения налоговой проверки		
Предмет проверки		
Задачи проверки		
Срок проведения проверки		
Период деятельности налогоплательщика, охватываемый проверкой		
Порядок назначения проверки		
Мероприятия, осуществляемые при проведении проверки (способы проверки)		
Порядок оформления результатов проверки		

Задание 41. Вправе ли налоговый орган, проводить инвентаризацию товарных остатков на складе налогоплательщика и составлять инвентаризационную опись:

- А) в ночное время, без согласия налогоплательщика?
- Б) в дневное время, без согласия налогоплательщика?
- В) в отсутствие понятых?
- Г) в отсутствие заведующего складом, но при наличии понятых?

Задание 42. ЗАО «СУ-15», являясь взыскателем по исполнительному листу с не истекшим сроком давности, обратилось в соответствии со ст. 69 Федерального закона от 2 октября 2007 г. № 229-ФЗ «Об исполнительном производстве» в налоговый орган с заявлением о предоставлении сведений:

Раздел 2

— о наличии у должника-организации счетов и вкладов в банках и иных кредитных организациях;

— о номерах расчетных, текущих и иных счетов должника, о наименовании и месте нахождения банков и иных кредитных организаций, в которых открыты счета у должника.

Налоговые органы предоставили информацию о наличии у должника счетов и вкладов, в предоставлении информации о номерах счетов и месте нахождения банка отказали. Отказ был мотивирован ссылкой на ст. 102 Налогового кодекса РФ, согласно которой данные о номерах счетов должника относятся к налоговой тайне.

Правомерно ли поступили налоговые органы? Кому и в каком порядке налоговый орган обязан предоставить сведения, составляющие налоговую тайну?

Задание 43. Каким актом налогового органа заканчивается проведение камеральной налоговой проверки и выездной налоговой проверки:

- А) справкой о проведенной проверке;
- Б) актом налоговой проверки;
- В) решением о привлечении к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- Г) налоговый орган не обязан составлять какой-либо акт по результатам налоговой проверки, если в ходе такой проверки не будет выявлен факт нарушения законодательства о налогах и сбора.

Задание 44. Камеральной налоговой проверкой за отчетный налоговый период налоговым органом по отдельному налогу установлены нарушения порядка исчисления налоговой базы спустя 4 месяца со дня предоставления налоговой декларации в установленный срок. Правомерно ли проведение камеральной налоговой проверки в данном случае? Может ли налогоплательщик в данном случае быть

Материалы для работы на семинарских занятиях

привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения?

Задание 45. На основании решения руководителя инспекции в организации проводится выездная налоговая проверка по вопросам соблюдения налогового законодательства, правильности исчисления, полноты и своевременности уплаты в налогов.

В ходе налоговой проверки проверяющим инспекторам были предоставлены все необходимые истребованные документы за проверяемый период, однако налоговая проверка была приостановлена в связи с необходимостью истребования документов (информации) в соответствии со ст. 93.1 Налогового кодекса РФ.

Далее налоговый орган проводил камеральные проверки и запрашивал у налогоплательщика документы за налоговые периоды, охваченные выездной проверкой. Организация полагала, что истребование таких первичных документов, фактически позволяло налоговой инспекции при формальном приостановлении выездной проверки проверять налогоплательщика по вопросам, являющимся предметом выездной налоговой проверки.

Правомерны ли действия налогового органа? Может ли налогоплательщик не предоставлять истребуемые документы в связи с тем, что уже предоставлял их ранее в рамках выездной налоговой проверки?

Задание 46. Ответьте на вопросы, раскрывающие понятие ответственности за нарушения законодательства о налогах и сборах:

1. Какие виды юридической ответственности предусмотрены законодательством Российской Федерации за нарушение законодательства о налогах и сборах?

2. Если организация привлечена к ответственности за совершение налогового правонарушения, могут ли ее должностные лица при наличии соответствующих оснований

Раздел 2

быть привлечены к административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законодательством Российской Федерации?

3. К какому виду ответственности физическое лицо должно быть привлечено в случае совершения нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего одновременно признаки как налогового правонарушения, так и преступления?

4. С какого возраста физическое лицо может быть привлечено к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах?

5. На кого возлагается обязанность по доказыванию обстоятельств, являющихся основанием для привлечения лица к ответственности за совершение налогового правонарушения и виновности лица в его совершении?

6. Допускается ли повторное привлечение одного и того же лица к ответственности за совершение налогового правонарушения?

7. Освобождает ли привлечение физического лица к уголовной ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога (сбора) и пени?

Задание 47. Перечислите:

А) обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

Б) обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения;

В) обстоятельства, смягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения;

Г) обстоятельства, отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Ответьте на вопросы:

1. Какие органы вправе устанавливать наличие или отсутствие указанных обстоятельств?

Материалы для работы на семинарских занятиях

2. Какие последствия для налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) влечет установление перечисленных выше обстоятельств?

Задание 48. К какому виду ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах (уголовной, административной или налоговой) следует отнести нижеперечисленные санкции: штраф, арест, лишение свободы, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, административный штраф.

Задание 49. Подлежат ли возмещению налогоплательщику убытки, вызванные проведением мероприятий налогового контроля?

Выберите правильный вариант ответа:

А) подлежит возмещению только реальный ущерб, причиненный неправомерными действиями сотрудников налоговых органов;

Б) подлежит возмещению только упущенная выгода, возникшая вследствие неправомерных действий сотрудников налоговых органов;

В) подлежит возмещению реальный ущерб, причиненный действиями сотрудников налоговых органов;

Г) подлежит возмещению упущенная выгода, возникшая вследствие действий сотрудников налоговых органов;

Д) подлежит возмещению реальный ущерб и упущенная выгода, причиненный неправомерными действиями сотрудниками налоговых органов.

Задание 50. Расскажите о сроке давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения и сроке давности взыскания налоговой санкции.

Ответьте на вопросы:

1. С какого момента начинается и когда прекращается течение срока давности привлечения к налоговой ответственности?

Раздел 2

2. Возможно ли приостановление, восстановление срока давности привлечения к налоговой ответственности?

3. Дифференцируется ли срок давности привлечения к налоговой ответственности в зависимости от степени тяжести совершенного налогового правонарушения?

4. Каков порядок исчисления срока давности взыскания налоговой санкции с организации? с индивидуального предпринимателя? с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем?

5. Как исчисляется срок давности взыскания налоговой санкции в случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела в отношении лица, в действиях (бездействии) которого содержатся также признаки состава налогового правонарушения?

Задание 51. По результатам выездной налоговой проверки ООО «А» было привлечено к налоговой ответственности за неполную уплату налога на прибыль. Общество не согласилось с требованиями налогового органа и обратилось в суд, ссылаясь на то, что оно выполняло письменные разъяснения Минфина России, найденные на сайте справочной правовой системы «КонсультантПлюс». Налоговая инспекция просила суд доводы Общества отклонить, мотивируя свою позицию тем, что указанные разъяснения носили индивидуальный характер и были направлены другому налогоплательщику.

Какое решение должен принять суд?

Задание 52. В мае 2013 г. ООО «К» приобрело недвижимое имущество и после постановки его на балансовый учет надлежащим образом исполнило обязанность по уплате налога на имущество организаций. В январе 2014 г. Общество представило декларацию по налогу на имущество за 2013 г. в налоговую инспекцию по месту нахождения недвижимого имущества. Однако налоговая инспекция отказалась принять декларацию, сославшись на то,

Материалы для работы на семинарских занятиях

что Общество у них на учете не состоит. Через пять месяцев, в июне 2014 г., налоговая инспекция самостоятельно осуществила постановку на учет Общества по месту нахождения принадлежащего ему недвижимого имущества. Одновременно с этим инспекция вынесла решение о привлечении Общества к ответственности по п. 1 ст. 119 Налогового кодекса РФ за непредставление декларации по налогу на имущество организаций и направила Обществу требование об уплате соответствующей суммы штрафа. Не согласившись с решением налоговой инспекции, Общество обратилось в арбитражный суд.

Какое решение должен принять суд?

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАННОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

А. Учебные пособия и монографии

Налоговое право России / Под ред. А. Н. Козырина, А. А. Ялбулганова. — М.: Норма, 2010.

Налоги и сборы в Российской Федерации / Под ред. А. А. Ялбулганова. — М.: Норма, 2011.

Орлов М. Ю. Введение в налоговое право. — М.: НИУ ВШЭ, 2013.

Налоговые процедуры / Под ред. А. Н. Козырина. — М.: Норма, 2008.

Орлов М.Ю. Десять лекций о налоговом праве России. — М.: Городец, 2009.

Демин А.В. Налоговое право России: Учебное пособие. — М.: РИОР, 2008.

Налоговое право России в вопросах и ответах: Учебное пособие / Под общей ред. А.А. Ялбулганова. — М.: Юстицинформ, 2007.

Налоговый контроль и ответственность: анализ законодательства, административной и судебной практики / Под общей ред. А. А. Ялбулганова. — М.: Academia, 2008.

Б. Электронные ресурсы

Официальный сайт Федеральной налоговой службы —
<http://www.nalog.ru>

Список рекомендованной литературы

Официальный сайт Министерства финансов Российской Федерации — <http://www.minfin.ru>

Официальный сайт Российской газеты — <http://rg.ru>

Официальный сайт Государственной думы Федерального собрания Российской Федерации — <http://www.duma.gov.ru>

Официальный сайт Верховного Суда Российской Федерации — <http://www.vsrfl.ru>

Официальный интернет-портал правовой информации (Государственная система правовой информации) — <http://pravo.gov.ru>

НАПИСАНИЕ на ЗАКАЗ:

1. Дипломы, курсовые, рефераты...
2. Диссертации и научные работы.

Тематика любая:

НАЛОГООБЛОЖЕНИЕ, экономика,
техника, право, менеджмент, финансы,
биология...

УЧЕБНИКИ, ДИПЛОМЫ, ДИССЕРТАЦИИ:

полные тексты в электронной библиотеке
www.учебники.информ2000.рф.

Александр Николаевич Козырин

Введение в российское налоговое право:

Учебное пособие

Редактор: *Богданова А. В.*

Верстка: *Зарубаева Е.В.*

Корректор: *Гусейнова А. А.*

Подписано в печать 10.11.2014

Формат 60х90/16. Печать офсетная. Бумага офсетная.

Усл. печ. л. 16,8. Тираж 700 экз. Заказ N 118.

Отпечатано в ОАО «Орехово-Зуевская типография»

г. Орехово-Зуево, Московской обл., ул. Дзержинского, д. 1

E-mail: tipografiya-oz@rambler.ru