

Еналеева И.Д., Сальникова Л.В. Налоговое право России: Учебник. - ЗАО Юстицинформ, 2005 г.

Сведения об авторах:

Еналеева Ирина Джамильевна, юрисконсульт ООО "Конфин". Имеет ряд публикаций по налоговому праву, автор книг "Справочник работодателя", "Юридическая психология" и др.

Сальникова Людмила Викторовна, преподаватель кафедры финансового, банковского и таможенного права Саратовской государственной академии права, кандидат юридических наук, специалист по налоговому праву. Автор книг "Единый социальный налог", "Налог на добавленную стоимость" и др.

В предлагаемом учебнике освещаются все основные темы, включенные в общегосударственный стандарт по данному курсу. В нем рассматриваются: понятие и источники налогового права, виды налогов и сборов, налоговая система в целом, субъекты и объекты налогообложения, ответственность за налоговые правонарушения и многие другие вопросы

Книга предназначена студентам, обучающимся по специальности "Юриспруденция", преподавателям, аспирантам, а также всем, кто интересуется вопросами налогового права России

Налоговое право России. Учебник

Глава I. История развития налогового законодательства в России

1. Налоги Древней и Средневековой Руси

Налоги и государство - явления взаимосвязанные: государство не может существовать без системы налогообложения, в то же время существование налогов без государства также является невозможным. Возникновение налогов относят к периоду становления первых государственных образований, когда появляется товарное производство, формируется государственный аппарат - чиновники, армия, суды. Появление налогов связано с самыми первыми общественными потребностями, так как государству всегда необходимы денежные средства: для ликвидации стихийных бедствий, строительства дорог, поддержания общественного порядка. И именно налоги являются инструментом мобилизации денежных средств для возможности выполнения государством лежащих перед ним задач.

В развитии форм и методов взимания налогов выделяется три крупных периода.

На начальном этапе своего развития государство не имеет финансового аппарата для определения и сбора налогов. Оно определяет лишь общую сумму средств, которую желает получить, а сбор налогов поручает городу или общине. Этот период - первый период развития налогообложения - отличается неразвитостью и случайным характером налогов. Именно на этом этапе налоги и механизмы их взимания возникают в зачаточном состоянии.

Развитие государственности объективно требовало замены "случайных" налогов и института откупщиков стройной, рациональной и обоснованной системой налогообложения. Именно в конце XVII - начале XVIII вв. наступает второй период развития налогообложения. В этот период налоги становятся ведущим источником доходной части бюджетного устройства, возникает сеть государственных учреждений, с их помощью государство берет часть функций в области налогообложения на себя: наблюдает и определяет процесс сбора налогов. Именно в этот период происходит формирование первых налоговых систем, включающих в себя прямые и косвенные налоги.

Третий период развития налогообложения начинает свою историю в XIX в. и отличается уменьшением количества налогов и большим значением права при их установлении и взимании. Теперь уже государство полностью берет все функции установления и взимания налогов, а региональные органы власти играют роль помощников государства, имея ту или иную степень самостоятельности.

На первых этапах развития государственности начальной формой налогообложения можно считать жертвоприношение. Ведь оно основывалось не на добровольных началах, а было скорее неписаным законом и становилось принудительной выплатой или сбором.

Финансовая система Древней Руси стала складываться только с конца IX в. - в период объединения древнерусских племен и земель. Основной формой налогообложения того периода

выступали поборы в княжескую казну, которые именовались данью. Первоначально дань носила нерегулярный характер в виде контрибуции с побежденных народов. Так, в русской летописи "Повесть временных лет" перечисляются народы "иже дань дают Руси".

Сбор князьями налогов осуществлялся весной и зимой, когда князь и его войско отдыхали от походов.

Дань взималась двумя способами: "повозом", когда она привозилась к князю, и "полюдьем", когда князья или княжеские дружины сами ездили за нею. Налоги взимались деньгами и натурой, их роли выполняли кожаные деньги, хлеб, мед, рыба. Предметы, которые служили платой, во многом зависели от того вида хозяйственной деятельности, которой занималось то или иное племя.

Со временем дань стала систематическим прямым налогом, усложнилась система и способы ее взимания.

Основные подати на Руси формировались за счет данных и оброчных денег. Под данными деньгами, или данью, понимались разные прямые налоги, которые ложились на податное население и взимались по числу сох, значившихся по писцовым книгам. Совокупность податей, платимых по общей раскладке, составляла тягло, и люди, подлежащие таким платежам, назывались тяглыми.

Для определения окладов податей и их раскладки использовались различные единицы обложения. Под податями подразумевались не только денежные платежи и натуральные сборы, но и личные повинности. Распределение податей осуществлялось совместно правительством и обществом, то есть учитывались два момента: правительственный оклад (определение податных хозяйств, финансовые возможности плательщиков) и мирская раскладка (распределение подати между плательщиками в соответствии с хозяйственным благосостоянием). Развод представлял собой раздробление предполагаемой суммы средств, подлежащих сбору, а разруб - дальнейшее раздробление первоначальных окладов (мирская раскладка, размет).

Раскладка и взимание податей производились самими земскими общинами посредством выборных окладчиков. Они наблюдали, чтобы налоговые тяготы были разложены равномерно "по достатку", для чего составлялись так называемые окладные книги.

Помимо прямого налогообложения на Руси существовало и налогообложение косвенное, которое существовало в форме торговых и судебных пошлин. Так, существовали пошлины за провоз товаров через горные заставы, пошлины за право иметь склады или за право устраивать рынки, судебная пошлина "вира" взималась за убийство, "продажа" - за прочие преступления.

Впервые законодательное закрепление норм, регулирующих отношения, связанные со сборами и повинностями, появляется в Русской Правде - своде древнерусского феодального права (имела 3 редакции - Краткую, Пространную, Сокращенную). В статьях 42-43 Краткой редакции отмечаются такие подати и повинности, как корм (поставка пищевого довольствия), городовые и мостовые деньги.

В XIII в. после завоевания Руси Золотой Ордой иноземная дань выступила формой регулярной эксплуатации русских земель. Взимание дани началось после переписи населения, проведенной в 1257-59 гг. монгольскими "численниками". Единицами обложения были: в городах - двор, в сельской местности - хозяйство. Известно 14 видов "ордынских тягостей": "выход" ("царева дань"), налог непосредственно на монгольского хана; торговые сборы ("мыт", "тамка"); извозные повинности ("ям", "подводы"); взносы на содержание монгольских послов ("корм") и др.

Первоначально сбором податей занимались сами ордынцы через своих фискальных чиновников баскаков. Затем функции по сбору и контролю за исполнением повинностей были переданы князьям, которым передавался Ханский Ярлык. Каждый удельный князь собирал дань в своем уделе сам и передавал ее Великому князю для отправления в Орду.

Существование монголо-татарского ига делало невозможным взимание прямых налогов в казну самого Русского государства. Главным источником внутренних доходов стали различные пошлины. Например, деньга - пошлина с воза, торговая пошлина - за право торговли, гостиная пошлина, пошлина с клеймения лошадей, медовая, пошлина с браков и т.д.

После политического объединения русских земель в XV в. начинается формирование единой финансовой системы. Так, Иван III в 1480 г. после освобождения от монголо-татарской зависимости ввел первые русские прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом выступил подушный налог, взимаемый в основном с крестьян и посадских людей. В последующем Иваном III были установлены налоги ямские, пищальные (для производства пушек), сборы на городское и засечное дело (на строительство укреплений на границах).

Для определения размера налогов служило "сошное письмо". Оно предусматривало измерение земельных площадей, после чего осуществлялся перевод полученных данных в условные податные единицы "сохи" и определение на этой основе налогов. Размер "сохи" в различных местах был неодинаков и зависел от области, качества почвы.

Особое значение при Иване III стали приобретать целевые налоговые сборы, которые финансировали становление молодого Московского государства. Их введение обуславливалось

необходимостью осуществления определенных государственных расходов: пищальные - для литья пушек, полоняничные - для выкупа ратных людей, засечные - для строительства засек (укреплений на южных границах), стрелецкая подать - на создание регулярной армии и т.д.

Косвенные налоги взимались через систему пошлин и откупов, главными из которых были таможенные и винные.

После Ивана III реформу налоговой системы продолжил Иван Грозный (1530-1584), который начал изменять саму систему сбора налогов. При Иване Грозном многие натуральные повинности были заменены денежным оброком, а в промышленных местах раскладка податей стала производиться "по животам и промыслам".

Прямая подоходная подать взималась только с восточных инородцев, у которых каждый работоспособный мужчина был обложен "ясаком" - меховой или пушной данью. Земледельцы в ходе реформ Ивана IV были обложены определенным количеством сельскохозяйственных продуктов и деньгами, что записывалось в особые книги.

Кроме прямых податей и оброка при Иване Грозном широко практиковались целевые налоги. Так, например, существовала стрелецкая подать для создания регулярной армии и "полоняничные" деньги - для выкупа ратных людей, захваченных в плен, и т.д.

Важнейшим этапом развития налогового законодательства на Руси стало Соборное Уложение 1649 г., в котором нашли отражение вопросы регулирования финансовых (налоговых) отношений, вопросы собственности, суда, оборот земли, а также было окончательно закреплено крепостное право с отменой урочных лет. В данном своде законов Русского государства была предпринята попытка расширения круга податного населения и закрепилась идея вовлечения в тягло все более широких слоев населения.

При определении окладов податей и их раскладки согласно Соборному Уложению использовались различные единицы обложения. Среди них можно выделить три:

- 1) выти, обжи, луки;
- 2) местные сошки различных размеров;
- 3) большая (московская) соха.

В царствование царя Алексея Михайловича (1629-1676) система налогообложения России была упорядочена. Так, в 1655 г. был создан специальный орган - Счетная палата, в компетенцию которой входил контроль за фискальной деятельностью приказов, а также исполнение доходной части российского бюджета.

Главными из косвенных налогов при Алексее Михайловиче оставались торговые пошлины, взимаемые при любом передвижении, складировании или продаже товаров; таможенные пошлины; судебные пошлины. В царскую казну также шли сборы с публичных бань, с питейной торговли, так как изготовление и продажа пива, меда и водки составляли исключительно прерогативу государства. Кроме того, при Алексее Михайловиче была введена четкая таможенная система вместо случайных таможенных пошлин и льгот.

Большое распространение получил в это время введенный несколько ранее налог на имущество. Он взимался в размере 3 коп. с четверти переходившей по наследству земли со всех без исключения, даже с наследников по прямой линии.

Во времена царствования Алексея Михайловича произошло одно из первых крупных волнений, связанных с установлением и взиманием налогов. Сложная политическая и экономическая обстановка в стране во времена царствования Алексея Михайловича вынуждала правительство прибегать к экстренным сборам. С населения взимали сначала двадцатую, потом десятую, затем пятую деньги. Таким образом, прямые налоги поднялись до 20%. В 1646 г. был повышен акциз на соль с 5 до 20 коп. за пуд, который и послужил причиной народных волнений, названных впоследствии "Соляными бунтами".

2. Налоговое законодательство России в XVII-XIX вв.

Государственные реформы, проведенные в России Петром I (1672-1725), коснулись всех сфер общественной жизни, в том числе и налогового законодательства.

С конца XVII в. в податной системе России происходят изменения. До 1678 г. единицей налогообложения была "соха", устанавливаемая "сошным письмом", а с 1678 г. такой единицей стал двор. Такая система налогообложения была более прогрессивной, однако она все же не отвечала реалиям того времени, поэтому впоследствии произошел переход от подворной системы обложения к поголовной, где единицей обложения стала вместо двора мужская душа, т.е. взамен множества мелких подворных налогов каждый мужчина должен был платить один единый подушный налог. Так, в соответствии с Именным указом от 26 июня 1724 г. установлено: "...С каждого мужска пола души земскому комиссару велено собирать на год по семидесят по четыре копейки, а на треть года - на первую

и вторую - по двадцати по пяти, а на третью - по двадцати по четыре копейки; а больше того никаких денежных и хлебных податей и подвод не иметь, и платить не повинны". Платежи были определены в три срока: первая треть - в январе и феврале, вторая - в марте и апреле, третья - в октябре и ноябре месяцах.

Именно для введения единого подушного налога в 1717 г. началась подушная перепись населения, проходившая в несколько этапов вплоть до 1724 г. В исторической литературе отмечается, что при проведении переписи горожан - купцов, посадских и слободских людей - описывались не только их дворы, но и характер промыслов и ремесел. Как утверждают историки, скорее всего Петром I предполагалось в дальнейшем совершенствовать налоговую систему и перейти на дифференцированную систему налогообложения сельскохозяйственных жителей и горожан.

При наличии огромного числа налогов Петром I был предпринят ряд мер по обеспечению справедливости налогообложения, равномерной раскладки налоговых тягот. Тяжесть некоторых прежних налогов была ослаблена, причем в первую очередь для малоимущих людей.

Конечно, подушная система взимания налогов была более прогрессивной по сравнению с подворовой системой, однако она имела и ряд существенных недостатков. Во-первых, подушная подать была единой для всех, и при ее сборе не принималось во внимание различие в уровне дохода у разных людей, в разных местностях и разных отраслях хозяйства. Во-вторых, налог раскладывали прямо по ревизским душам. А ревизская душа была расчетной, окладной единицей, фиктивной, т.е. она рассчитывалась не по работникам, а по душам мужского пола, что фактически сильно увеличивало размер подати.

Помимо подушной подати государственные крестьяне платили и оброчную подать, которая была введена для выравнивания податного обложения государевых и негосударевых крестьян. Все губернии для взимания оброчной подати были разделены на четыре класса по свойству земли, "изобилию в ней и способам для обитателей к работам и промыслам их". Оброчная подать рассматривалась как плата (государственных крестьян) за пользование казенной землей, с которой и производилась уплата оброчной подати, и рассчитывалась по принципу подушной подати.

Проводимые Петром I реформы, Северная война требовали огромных средств. Для пополнения государственной казны постоянно изобретались все новые способы, вводились дополнительные налоги. Для этой цели при Петре I был введен институт прибыльщиков, основная цель которых была придумывать новые источники пополнения бюджета ("сидеть и чинить государю прибыли"). Прибыльщиками были придуманы такие налоги, как: налоги с постоянных дворов, с печей, с арбузов, орехов, с продажи съестного, с найма домов, пошлина на усы и бороды, гербовый сбор, подушный сбор и другие налоги и сборы.

Неплохой доход в казну государства приносили и оброчные статьи: казенные рыбные ловли, мельницы, соляные варницы, амбары, воскобойни, винокурни, пивоварни, солодовни и пр. Помимо стрелецкой подати на поддержание армии и флота были введены новые налоги: деньги драгунские, рекрутские, корабельные, подводные, подать на покупку драгунских лошадей и др.

Помимо реорганизации системы налогов и сборов петровские реформы затронули и систему управления финансами страны. Так, Указом от 30 января 1699 г. торгово-промышленному населению городов и крестьянам государевых волостей было предоставлено право "буде они похотят" управляться своими выборными бурмистрами. В частности, они должны были вместо воевод и приказных людей собирать государственные налоги. В 1718 г. в каждом уезде стал выбираться дворянами земский комиссар для сбора подушной подати, наблюдения за местными откупщиками казенных доходных статей. На них же был возложен ряд полицейских обязанностей.

При Петре I были образованы 12 коллегий, из которых четыре заведовали различными финансовыми вопросами: камер-коллегия, штатс-контор-коллегия, ревизион-коллегия и коммерц-коллегия.

На протяжении всего XVIII в. основным источником пополнения бюджета государства оставалась подушная подать и иные сборы, которые исчислялись по душам. С 1732 г. подушная подать собиралась в два срока: январь-март и сентябрь-декабрь. В связи с тяжестью налогового бремени общий размер подушной подати постоянно уменьшался, и при Екатерине II он составлял 70 копеек с души. По Указу от 3 мая 1783 г. "подати с мещан и крестьян по числу душ полагаются единственно для удобства в общем государственном счете". Предполагалось, что община могла разверстать положенный ей подушный налог между своими членами так, как считала необходимым.

В период правления Екатерины II (1729-1796) система финансового управления продолжала совершенствоваться. Так, в 1780 г. по указу императрицы была создана экспедиция о государственных доходах, в следующем году она разделилась на четыре самостоятельные экспедиции. Одна из них заведовала доходами государства, другая - расходами, третья - ревизией счетов, четвертая - взысканием недоимок, недоборов и начетов.

В 1775 г. Екатерина II внесла кардинальные изменения в налогообложение купечества. Она

отменила все частные промысловые налоги и подушную подать с купцов и установила гильдейский сбор с них. Все купцы были распределены в зависимости от имущественного положения по трем гильдиям. Для того чтобы попасть в третью гильдию, нужно было иметь капитала более 500 руб. Имевшие меньший капитал считались не купцами, а мещанами и уплачивали подушную подать. При капитале от 1 тыс. до 10 тыс. руб. купец входил во вторую гильдию, а с большим капиталом - в первую. Объявлял о своем капитале каждый купец сам "по совести". Проверки имущества не производилось, доносы на его утайку не принимались.

С 1797 г., уже после смерти императрицы, российские губернии были разделены на четыре класса в зависимости от плодородия почвы и их хозяйственного назначения, и для каждого класса были определены отдельные подушные оклады.

Начало XIX в. характеризуется развитием российской финансовой науки. Так, в 1810 г. Государственным Советом России была утверждена программа финансовых преобразований государства - знаменитый "план финансов", создателем которого выступил выдающийся русский экономист и государственный деятель М.М. Сперанский (1772-1839). Однако на протяжении XIX в. главным источником доходов оставались государственные прямые и косвенные налоги. Основным прямым налогом была подушная подать. Количество плательщиков, как и в петровские времена, определялось по ревизским переписям. Александром I в 1802 г. манифестом "Об учреждении министерств" было создано Министерство финансов и определена его роль, которая заключалась в управлении казенными доходами государства.

При Александре I (1777-1825) изменения в акты законодательства вносились в части следующих налогов: оборочный налог, гильдейский сбор, пошлина с наследств, гербовая подать. Также вводятся процентный сбор с доходов от недвижимого имущества, кибиточная подать, посудный сбор с меди, существенному пересмотру подвергается система земских денежных и натуральных повинностей, реформируется система организации сбора налогов.

В 1811 г. управление финансами было разделено между тремя ведомствами. Министерство финансов занималось всеми источниками доходов, Государственное казначейство ведало расходами, Государственный контролер занимался ревизией всех счетов. Через 10 лет Государственное казначейство было включено в Министерство финансов на правах департамента.

Следующие изменения в системе налогообложения произошли уже во второй трети XIX в. и были связаны с именем Александра II.

3. Развитие налогового законодательства в дореволюционной России

Потребности капиталистического развития требовали реформировать и упорядочить все сферы жизни феодальной России, в том числе и финансовую.

В 1860 г. Александр II повелел отменить с 1 января 1863 г. откупную систему, при которой отдавался на откуп частным лицам сбор косвенных налогов с населения за соль, табак, вино и т.п. Вместо откупов была введена более цивилизованная акцизная система.

Отмена подушной подати началась в 1882 г. Указом от 2 октября 1862 г. было утверждено, что размеры дополнительного налога для сельских сословий, выплачивающих подушную подать, устанавливались только общими показателями той или иной губернии в зависимости от ее производительности и промышленных показаний.

Начиная с 1863 г. с мещан вместо подушной подати стал взиматься налог с городских строений.

С 1867 г. к подушной подати присоединены два других сбора, которые взимались по подушной системе: государственные земские и общественные сборы.

С 1865 г. была отменена подушная подать с неспособных к работе дворовых людей, приписанных волостям. С 1875 г. селения, где числится менее 40 ревизских душ, освобождались от платежа подушной подати за умерших, за поступивших в военную службу, а также за неспособных к работе людей (например, из-за увечья, болезни).

Однако принципиально важный вопрос о замене подушной подати правительством все же не решался. И только 14 мая 1885 г. была проведена замена подушной подати на оброчную подать и государственный земельный налог, за исключением районов Сибири (в 1898 г. такие же изменения произошли и в Сибири). Вместо подушной подати вводилась государственная оброчная подать, а с земли - поземельная подать.

В 1869 г. была отменена круговая порука по прямым податям для селений, где числится менее 40 ревизских душ. Законом от 23 июня 1899 г. изменялся порядок применения круговой поруки, теперь круговую поруку стало возможно применять лишь в случае исчерпания всех возможных мер взыскания, которые применялись в отношении конкретных неплательщиков. Окончательно круговая порука была отменена в России в 1903 г.

Манифестом и Положением от 19 февраля 1861 г. не только провозглашалась отмена крепостной зависимости, но и решались вопросы выкупа земельного надела. Причем выкупные платежи рассматривались как один из источников доходов бюджета, а по мнению ряда авторов, их можно рассматривать как одну из феодальных повинностей.

Отмена крепостного права и формирование крестьянской собственности на землю становится предпосылкой становления и выделения земельного налога, окончательное оформление которого происходит в 1875 г. Земельным налогом облагались все земли, попадающие под обложение земскими сборами, за исключением государственных земель. Взимался налог по раскладочному принципу. Общая сумма земельного налога, подлежащая уплате губернией, определялась путем умножения ставки налога на общее число десятин удобной земли и леса в губернии. Затем исчисленная сумма губернским земским собранием распределялась на уезды по количеству и доходности земель. Те распределяли их по сельским общинам, которые в свою очередь распределяли их на непосредственных плательщиков.

Наряду с основными ставками по прямым налогам вводились надбавки целевого назначения. Таковы были надбавки на строительство государственных больших дорог, устройство водных сообщений, временные надбавки для ускорения уплаты государственных долгов. С дворян, имевших доход выше установленного размера, взимался только последний из перечисленных налогов - на уплату долгов. Дворяне, которые жили за границей не по службе и "проживали доходы вне Отечества", должны были платить вдвое.

В соответствии с Общим положением о крестьянах, вышедших из крепостной зависимости, крестьяне обязаны были нести следующие казенные и земские денежные повинности:

- 1) подушная подать;
- 2) сбор на обеспечение продовольствия;
- 3) земские сборы, как государственные, так общие губернские и частные;
- 4) сбор на заготовление окладных листов по подати и сборам. При этом помещики не несли ответственности за уплату подушной подати крестьянами. Помимо этого, крестьяне несли обязанности по уплате мирских сборов и натуральные повинности.

Натуральные повинности, которые должны были нести крестьяне, делились на натуральные и денежные. К натуральным повинностям относились: содержание проселочных и полевых дорог, тушение пожаров, содержание сельских стражей, исполнение нарядов по починке запасных хлебных магазинов, истребление вредных насекомых.

К числу мирских сборов относились: содержание лиц мирского управления, устройство и содержание больниц, богаделен, училищ и учителей. Уплата мирских сборов и отбывание натуральных повинностей распространялось на всех крестьян-домохозяев, проживающих в данной местности.

Кроме государственных прямых налогов функционировали земские (местные) сборы. Земским учреждениям предоставлялось право определять сборы с земли, фабрик, заводов, торговых заведений. Был установлен налог на доходы с ценных бумаг, квартирный налог, сбор с проезда по шоссе. Действовали пошлины с имущества, переходящего по наследству или по актам дарения, паспортные сборы, в том числе с заграничных паспортов.

В 1898 г. Николай II утвердил Положение о Государственном промысловом налоге. Промысловые свидетельства, согласно этому Положению, должны были выбираться на каждое промышленное предприятие, торговое заведение, пароход. Свидетельство могло получить как физическое, так и юридическое лицо. Так обеспечивался единый подход ко всем юридическим лицам. Основной промысловый налог состоял из налога с торговых заведений и складских помещений, налога с промышленных предприятий и налога со свидетельств на ярмарочную торговлю. Дополнительный промысловый налог по размеру превосходил основной и зависел от размера основного капитала, прибыли предприятия и от характера предприятия - являлось ли оно гильдейским или акционерным обществом.

Свои особенности имели и городские налоги. Среди уплачиваемых городу пошлин на первое место по объему вышли платежи за прописку.

4. Советский период российского налогообложения

В результате революций 1917 г. - февральской и октябрьской произошло изменение политической и государственной власти в России. С приходом к управлению страной партии большевиков начинается время военного коммунизма, которое характеризуется, в частности, отсутствием четкой налоговой системы. Характерными чертами деятельности советского правительства в финансовой сфере с 1917 г. по 1921 г. являлись:

- 1) использование инструментов налоговой политики не в фискальных, а в социально-политических целях (о чем было открыто заявлено в Конституции РСФСР 1918 г.);

- 2) стремление перевести страну на натуральное обложение;
- 3) постепенная отмена существовавших ранее налогов.

Основным доходом молодого советского государства выступили эмиссия денег, контрибуции и продразверстка, поэтому первые советские налоги не имели большого фискального значения, а носили ярко выраженный характер классовой борьбы. Декретом СНК от 24 октября 1917 г. "О взимании прямых налогов" был установлен единый срок для уплаты ранее введенных налогов. В то же время отменялись налоги, которые противоречили вновь изданным декретам или не устраивали власть по политическим или экономическим причинам. В связи с национализацией земель был отменен поземельный налог, а также земские и мирские сборы.

Одним из элементов налоговой политики советского государства в начальный его период является введение чрезвычайных революционных налогов. Так, Декретом о единовременном чрезвычайном десятимиллиардном революционном налоге, принятом Постановлением ВЦИК и СНК от 28 октября 1918 г., было произведено изъятие средств для нужд Красной Армии.

Например, Декретом СНК от 14 августа 1918 г. был введен единовременный сбор на обеспечение семей красноармейцев, который взимался с владельцев частных торговых предприятий, имеющих наемных работников. Кроме того, Декретом ВЦИК и СНК от 30 октября 1918 г. был введен единовременный чрезвычайный десятимиллиардный революционный налог, которым была обложена городская буржуазия и кулачество.

В 1918 г. для сельских хозяев был введен натуральный налог, который строился по принципу подоходного налога (взимался с излишков продуктов сверх потребности хозяйств и по прогрессивной системе в зависимости от количества десятин посева, численности скота в хозяйстве и с учетом количества едоков). Объектом обложения являлись посевные земельные участки всех видов и скот, имеющийся в хозяйстве. Были установлены необлагаемые минимумы. Ставки налога устанавливались в пудах ржи, но налогоплательщик мог вносить налог другими продуктами.

В 1919 г. в общегосударственном масштабе была введена продовольственная разверстка. В соответствии с ней все количество хлеба и зернового фуража, которое было необходимо для удовлетворения государственных нужд, разverstывалась для отчуждения у населения между производящими губерниями. В результате проведения продовольственной разверстки у крестьян изымались не только излишки продовольствия, но и часть необходимых самим крестьянам продуктов.

Помимо этого, советским правительством были предприняты и другие попытки налоготворчества. Особого внимания заслуживает проведенная Декретом от 21 ноября 1918 г. реформа косвенного обложения, по которой продукты, произведенные на национализированных и взятых на учет фабриках, сдавались на основании плана использования главному управлению продуктораспределения Наркомпрода. К ценам, устанавливаемым самим государством в лице так называемого "комитета цен", прибавлялись начисления в пользу государства, которым подлежало большинство продуктов. Система просуществовала немногим более года и была отменена Декретом от 17 января 1920 г., поскольку реальные поступления от начислений в бюджет за первое полугодие 1919 г. оказались меньше запланированных более чем в 27 раз. Несмотря на тот факт, что эксперимент полностью провалился, предполагалось, что надбавочная система будет использоваться и в дальнейшем в целях сокращения размеров ассигнований Компроду по его расходным сметам и, следовательно, сокращения дефицита бюджета.

В результате проводимой финансовой политики к началу 1921 г. страна была почти полностью переведена на натуральное обложение, огромная эмиссия привела к обесцениванию рубля, а следовательно, обесцениванию налогов. Циркуляром НКФ от 9 февраля 1921 г. взимание всех общегосударственных и местных налогов было приостановлено.

С переходом весной 1921 г. к новой экономической политике появилась необходимость возврата к еще недавно отмененным приемам финансовой политики. Налоговая система России 1920-х гг. была во многом идентична дореволюционной налоговой системе, в частности, в силу того обстоятельства, что многие ее создатели являлись представителями научного мира дореволюционной России с уже сформированными научными взглядами. Советским правительством предполагалось, что:

- 1) восстановление денежных налогов создаст спрос на деньги, увеличит значение денег в хозяйстве;

- 2) денежные налоги будут нести определенную социально-воспитательную роль (заставят население использовать более совершенные приемы труда и отчуждать некоторую часть своих доходов на нужды государства).

В период новой экономической политики наиболее четко просматривается роль налоговой политики в общей экономической политике страны, когда наряду с использованием других механизмов налоговая политика позволила в короткие сроки коренным образом изменить положение в сельском хозяйстве и в экономике страны в целом. Наряду с введением большого количества ставок в отношении крестьянства и коллективных хозяйств при взимании сельскохозяйственного налога широко принималась

система специальных фондов финансирования сельскохозяйственных товаропроизводителей. Говоря о развитии сельскохозяйственного налога, следует отметить, что первоначально он складывался как налог, основанный на поземельном принципе, в дальнейшем с каждым годом он формировался как поземельно-поимущественный налог.

Возродив частную торговлю и промышленность и восстановив тем самым объекты обложения, правительство, несмотря на возражение, что введение налогов приведет к расширению бюрократического аппарата, приступило к формированию механизма обложения дополнительного дохода граждан.

Признавая принцип концентрации обложения как более желательный в дальнейшем, руководство страны на первом этапе пошло по пути создания достаточно разветвленной налоговой системы, постепенно отсекая те налоги, непригодность которых выявлялась в процессе развития.

К концу 1922 г. ее построение принципиально было закончено. Из действовавших на тот момент двадцати налогов (кроме продналога) пять были прямыми и четырнадцать - косвенными. В последующие годы было введено не так много новых налогов, поскольку основные усилия законодателей были направлены на усовершенствование уже существующих. В 1928 г. налоговая система состояла в основном из семи прямых и семнадцати косвенных налогов. Таким образом, 1922 г. можно назвать годом фактического формирования налоговой системы России.

Следует отметить, что некоторые из введенных в период с 1921 г. по 1927 г. налогов не имели существенного фискального значения и носили ярко выраженную политическую окраску.

Начиная с 1930-х гг. роль и значение налогов в СССР резко уменьшаются, налоги выполняют не свойственные им функции. Налоги используются как орудие политической борьбы с кулаками и частными сельхозпроизводителями.

В 1930-1932 гг. в СССР была проведена кардинальная налоговая реформа (постановление ЦИК и СНК СССР от 2 сентября 1930 г.), в результате которой была полностью упразднена система акцизов, а все налоговые платежи предприятий (около 60) были унифицированы в двух основных платежах - налоге с оборота и отчислениях от прибыли. Были объединены некоторые налоги с населения и значительное их число отменено. Вся прибыль промышленных и торговых предприятий, за исключением нормативных отчислений на формирование фондов, изымалась в доход государства. Таким образом, доход государства формировался не за счет налогов, а за счет прямых изъятий валового национального продукта, производимых на основе государственной монополии.

Плательщиками налога с оборота были государственные производственные объединения, предприятия, организации, предприятия общественных и кооперативных (кроме колхозов) организаций (фабрики, заводы, фирмы, оптово-сбытовые организации, специализированные оптовые организации министерства торговли союзных республик, предприятия и организации потребительской кооперации и др.), действовавшие на основе хозрасчета, имевшие самостоятельный баланс и расчетный счет в Госбанке СССР.

Налогом с оборота в СССР облагалась выручка от реализации по розничным или оптовым ценам промышленности (с налогом с оборота) товаров собственного производства или собственной закупки всем покупателям, а также при отпуске по указанному ценам отдельных товаров (растительное масло, дрожжи, ферментированный табак, ткани, вата и др.) внутри объединения, предприятия. Не включалась в облагаемый оборот выручка: от реализации товаров, по которым не установлено обложение налогом с оборота (мясомолочные товары, овощи, картофель, фрукты и др.); при отпуске товаров в установленном порядке по оптовым ценам предприятий (без налога с оборота) для экспорта внешнеторговым организациям и т.д.

В 1931 г. установлен налог с оборота кинотеатров, который в 1935 г. объединен с налогом со зрелищ. Налог с оборота кинотеатров взимался с валовой выручки от продажи билетов кинотеатров по ставке 30%.

К налогам, дополнительно введенным налоговой реформой, относился налог с совхозов. Введение налога обосновывалось необходимостью связать местные органы власти (райисполкомы) с расположенными на их территории совхозами и создать заинтересованность райисполкомов в финансовых результатах деятельности совхозов. Налог с совхозов исчислялся по валовому доходу (т.е. обороту) от продажи сельскохозяйственной продукции на сторону, сдачи ее своему объединению, тресту, а также в свои торговые и промышленные предприятия, от отпуска этой продукции своим рабочим и служащим. Была установлена единая ставка налога в размере 1% валового дохода. Налог с совхозов, взимавшийся в совокупности с налогом с оборота, нарушал принцип однократности обложения товара: продукция, переданная в торговые предприятия совхоза (или в объединение) и уже обложенная налогом с совхозов по этой передаче, вторично облагалась налогом с оборота при реализации ее торговым предприятием (объединением).

С началом Великой Отечественной войны был введен военный налог (отменен в 1946 г.). Кроме того, 21 ноября 1941 г. Указом Президиума Верховного Совета СССР с целью мобилизации

дополнительных средств для оказания помощи многодетным матерям был введен налог на холостяков, одиноких и малосемейных граждан.

Основным налоговым платежом послевоенного периода выступал налог с оборота, своего рода акциз на товары народного потребления - хрусталь, мебель, кофе, автомобили, спиртное и т.д.

В третьей Программе КПСС, принятой на XXII съезде КПСС 31 октября 1961 г., предполагалась полная отмена налоговых платежей с населения. В середине 1960-х гг. в СССР планировалось осуществление коренной хозяйственной реформы, направленной на повышение эффективности и прибыльности налоговой системы. В сфере налогообложения к важнейшим мероприятиям по реформированию хозяйственного механизма следует отнести: изменение порядка распределения прибыли государственных предприятий, введение платы за фонды, фиксированных (рентных) платежей, реформирование системы подоходного обложения колхозов. Фактически неизменной оставалась система взимания налога с оборота.

В 1960-е гг. в СССР был введен еще ряд налогов.

Постановлением ЦК КПСС и СМ СССР от 4 октября 1965 г. в целях повышения заинтересованности предприятия в лучшем использовании производственных основных фондов и оборотных средств был введен налог "Плата за фонды". Он представлял собой форму распределения прибыли, которая являлась одним из первоочередных платежей из прибыли в госбюджет СССР.

Подоходный налог с колхозников был установлен в соответствии с Указом Президиума ВС СССР от 10 апреля 1965 г. Подоходный налог с колхозников зачислялся в доходы государственных бюджетов союзных республик и служил регулирующим доходом главным образом районных и сельских бюджетов. Плательщиками выступали колхозники, имевшие доходы от сельского хозяйства;

Фиксированные (рентные) платежи были установлены с 1967 г. Эти платежи представляли собой форму изъятия в доход государства части прибыли объединений, предприятий, получение которой было обусловлено факторами, не зависящими от деятельности предприятия.

К началу реформ середины 1980-х гг. более чем 90% государственного бюджета Советского Союза, как и его отдельных республик, формировалось за счет поступлений от народного хозяйства. Налоги с населения (прямые) занимали незначительный удельный вес, примерно 7-8% всех поступлений в бюджет.

Эпоха перестройки и постепенный переход на новые условия хозяйствования с середины 80-х гг. объективно вызвали возрождение отечественного налогообложения. В 1986 г. полностью разрешается индивидуальная трудовая деятельность граждан. Поэтому в соответствии с положениями Закона СССР от 28 июня 1987 г. N 7284-XI "О государственном предприятии" (в настоящее время не действует) устанавливается плата за патент на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью. За выдачу регистрационного удостоверения и патента взималась государственная пошлина. Доходы от занятия индивидуальной трудовой деятельностью облагались налогами, размер которых определялся в зависимости от их суммы и с учетом общественных интересов. Граждане, имевшие патенты на право занятия индивидуальной трудовой деятельностью, освобождались от уплаты подоходного налога с доходов от занятия данным видом деятельности.

С принятием Закона СССР "О государственном предприятии" начинается реформа системы обязательных платежей государственных предприятий в бюджет. Устанавливается налог с владельцев транспортных средств. 14 июня 1990 г. введен Закон СССР N 1560-I "О налогах с предприятий, объединений и организаций" (с изм. и доп. от 10 июля 1991 г.) (в настоящее время прекратил действие), который установил обязанность предприятий, объединений и организаций уплачивать общесоюзные налоги: налог на прибыль, налог с оборота, налог на экспорт и импорт.

Вносятся изменения в законодательство, устанавливающее порядок налогообложения граждан. В соответствии с Законом СССР от 23 апреля 1990 г. "О подоходном налоге с граждан СССР, иностранных граждан и лиц без гражданства" (утратил силу) устанавливаются самостоятельные режимы налогообложения доходов граждан от ведения крестьянского хозяйства и доходов от индивидуальной трудовой деятельности.

Уже в конце 1980-х гг. предпринимается серьезная попытка повысить налоговые ставки на прибыль кооперативов. 14 июля 1990 г. был принят Закон СССР N 1560-I "О налогах с предприятий, объединений и организаций" (прекратил действие) - первый унифицированный нормативный акт, урегулировавший многие налоговые правоотношения в стране.

Августовские события 1991 г. ускорили процесс формирования политически самостоятельного государства с самостоятельной системой налогообложения. Именно в этот период была осуществлена широкомасштабная комплексная налоговая реформа, были подготовлены и приняты основополагающие налоговые законы: Закон РФ от 27 декабря 1991 г. "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" (в настоящее время утратил силу), Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-I "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (в ред. от 8 декабря 2003 г.), Закон РФ от 6 декабря 1991 г. N 1992-I "О налоге на добавленную стоимость" (в настоящее время утратил силу), Закон РФ от 7 декабря 1991 г.

"О подоходном налоге с физических лиц" (прекратил действие). И хотя почти все перечисленные законы прекратили свое действие, все они послужили прочным фундаментом нынешней налоговой системы России.

Глава II. Налоги и сборы

1. Понятие, признаки налога и сбора. Цель взимания налога и сбора. Правовое значение признаков налога и сбора

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

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

Признаками налога являются:

1) общеобязательный характер. Статья 57 Конституции РФ устанавливает, что платить законно установленные налоги и сборы обязан каждый. В соответствии с этой установкой Налоговый кодекс РФ (в ред. от 30 декабря 2004 г.) (далее - НК РФ), нормативно-правовые акты субъектов РФ и муниципальных образований закрепляют жесткий перечень налогов, начислять и уплачивать которые обязаны все налогоплательщики, определенные законом. Ни один налогоплательщик не может быть освобожден от обязанности уплачивать законно установленные налоги;

2) индивидуальная безвозмездность. За счет налогов происходит финансирование всей деятельности государства, но при этом конкретное физическое или юридическое лицо, начисляющее и уплачивающее определенный налог, какого-либо возмещения в виде получения имущества, имущественных или неимущественных прав не получает. Именно в этом основное отличие налога от сбора: сбор уплачивается за совершение государственными органами определенного действия, таким образом лицо, уплачивающее сбор, получает вполне ощутимое возмещение оплаченной суммы в виде оказанных услуг;

3) денежная форма. Налоги взимаются в форме денежных средств, принадлежащих организациям или физическим лицам на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления;

4) публичный характер. В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Данная конституционная обязанность имеет особый, а именно публичноправовой, а не частноправовой (гражданско-правовой), характер, что обусловлено публичноправовой природой государства и государственной власти по смыслу ст. 1 (ч. 1), 3, 4 и 7 Конституции РФ;

5) нецелевой характер. Основной целью налогообложения является обеспечение деятельности государства и (или) муниципального образования в целом. Указанный признак налогов вытекает из ст. 35 Бюджетного кодекса РФ от 31 июля 1998 г. N 145-ФЗ (с изм. и доп. от 29 декабря 2004 г.) (далее - БК РФ), в которой установлен принцип общего (совокупного) покрытия расходов. Данный принцип, в свою очередь, означает, что все расходы бюджета должны покрываться общей суммой доходов бюджета и поступлений из источников финансирования его дефицита. Доходы бюджета и поступления из источников финансирования его дефицита не могут быть увязаны с определенными расходами бюджета, за исключением доходов целевых бюджетных фондов, средств целевых иностранных кредитов, а также в случае централизации средств из бюджетов других уровней бюджетной системы Российской Федерации. В соответствии с этим налогами покрываются не какие-либо отдельные расходы государства (например, на содержание армии), а все расходы в целом.

2. Налог и иные обязательные платежи. Функции налога

Налоги выполняют следующие функции:

1) фискальную. Фискальная природа налога появилась вместе с появлением самого обязательного платежа. Так, для того чтобы государство успешно функционировало, деятельность

государственных органов и должностных лиц необходимо финансировать. Финансирование деятельности государства во многом происходит именно благодаря налогам и сборам. В этом и заключается фискальная функция налогов и сборов;

2) регулируюшую. При помощи налогов происходит регулирование общественных отношений. При помощи установления налогов и их ставок государством осуществляется поддержка одних отраслей экономики и снижение развития других. В зависимости от того, поддерживается определенная хозяйственная деятельность или нет, выделяются стимулирующая и пресекающая функции налогов. Так, стимулирующую функцию выполняет, например, установление единого налога на вмененный доход для определенных видов деятельности. Наоборот действуют акцизы на алкоголь или налог на игорный бизнес. С помощью установления высоких ставок в данных отраслях государство снижает количество желающих заниматься этим видом бизнеса. В нормативно-правовых актах налоговых органов, в частности в письме Департамента налоговых реформ Минфина РФ от 2 июня 1997 г. N 04-01-11 и письме Департамента налоговых реформ Минфина РФ от 26 июня 1997 г. N 04-01-11, отмечается приоритет стимулирующей функции. Так, НК РФ предусматривает создание оптимального налогового режима для экономической деятельности, упор при проведении реформы делается на повышение налогообложения тех видов деятельности, где сосредотачиваются реальные доходы, а также на "усиление стимулирующей функции налогов".

Основной функцией сборов является оплата расходов государственных органов и их должностных лиц, возникающих в связи с совершением ими действий в пользу физических лиц или организаций.

3. Принципы налогообложения в РФ

Принципы налогообложения в Российской Федерации установлены в ст. 3 НК РФ.

Итак, законом закреплены следующие основные начала законодательства о налогах и сборах:

1) законность. Ни на кого не может быть возложена обязанность уплачивать налоги и сборы, а также иные взносы и платежи, обладающие установленными НК РФ признаками налогов или сборов, не предусмотренные НК РФ либо установленные в ином порядке, чем это определено НК РФ;

2) принцип определенности, ясности и недвусмысленности правовой нормы, который тесно связан с принципом законности. В соответствии с этим принципом при установлении налогов и сборов на высоте должна оставаться законодательная техника. Так как налоговое законодательство направлено не только и не столько на специалистов в области налогообложения, а в большей степени на граждан и организации, которые не являются профессионалами в области налогов, налоговая норма должна излагаться простым и понятным языком. В соответствии же с постановлением Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции" неопределенность правового содержания законодательной нормы противоречит общеправовым принципам юридической ответственности. Между тем критерий определенности правовой нормы как конституционное требование к законодателю был сформулирован в постановлении Конституционного Суда РФ от 25 апреля 1995 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности частей первой и второй статьи 54 Жилищного кодекса РСФСР в связи с жалобой гражданки Л.Н. Ситаловой". Общеправовой критерий определенности, ясности, недвусмысленности правовой нормы вытекает из конституционного принципа равенства всех перед законом и судом (ч. 1 ст. 19 Конституции РФ), поскольку такое равенство может быть обеспечено лишь при условии единообразного понимания и толкования нормы всеми правоприменителями. Неопределенность содержания правовой нормы, напротив, допускает возможность неограниченного усмотрения в процессе правоприменения и неизбежно ведет к произволу, а значит - к нарушению принципов равенства, а также верховенства закона;

3) принцип обязательности уплаты налогов и сборов. В соответствии с этим принципом каждое лицо должно уплачивать законно установленные налоги и сборы. Законодательство о налогах и сборах основывается на признании всеобщности и равенства налогообложения. При установлении налогов учитывается фактическая способность налогоплательщика к уплате налога;

4) принцип недискриминационного характера налогов и сборов - налоги и сборы не могут 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) принцип экономической обоснованности. Налоги и сборы должны иметь экономическое основание и не могут быть произвольными. Недопустимы налоги и сборы, препятствующие реализации

гражданами своих конституционных прав. Не допускается устанавливать налоги и сборы, нарушающие единое экономическое пространство Российской Федерации и, в частности, 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;

6) принцип установления всех элементов налогообложения. При установлении налогов должны быть определены все элементы налогообложения. Акты законодательства о налогах и сборах должны быть сформулированы таким образом, чтобы каждый точно знал, какие налоги (сборы), когда и в каком порядке он должен платить;

7) обеспечение единого экономического пространства Российской Федерации. Конституционный принцип единства экономического пространства, свободного перемещения товаров, услуг и финансовых средств, поддержки конкуренции, свободы экономической деятельности установлен ч. 1 ст. 8 Конституции РФ. Таким образом, установление налогов, препятствующих развитию единого экономического пространства путем, например ограничения объема перемещаемых из одного субъекта Федерации в другой товаров либо взимания налогов с налогоплательщиков иных регионов, является незаконным;

8) все неустранимые сомнения, противоречия и неясности актов законодательства о налогах и сборах толкуются в пользу налогоплательщика (плательщика сборов). В связи с этим при рассмотрении налоговых споров, основанных на различном толковании налоговыми органами и налогоплательщиками норм законодательства о налогах и сборах судам необходимо оценивать определенность соответствующей нормы.

Глава III. Понятие и источники налогового права

1. Понятие налогового права. Предмет налогового права, метод правового регулирования

Налоговое право в российской правовой системе занимает ведущее место, ведь оно регулирует важнейшие для государства и общества правоотношения - общественные отношения в сфере налогообложения, которые возникают между государством, налогоплательщиками и иными обязанными лицами.

Термин "налоговое право" может быть рассмотрен и истолкован с различным содержанием:

- 1) налоговое право как учебная дисциплина;
- 2) налоговое право как отрасль юридической науки (система категорий, суждений и выводов о налогово-правовых отношениях);
- 3) налоговое право как часть отрасли (подотрасль) российского права.

Необходимо помнить, что налоговое право как учебная дисциплина и налоговое право как научные знания базируются на отрасли права, так как они изучают нормы и институты конкретной отрасли (подотрасли) права.

Как учебная дисциплина налоговое право представляет собой систему сведений, знаний и информации об основных положениях налогового права. Оно может отличаться от налогового права как отрасли, так как содержит более обширный объем информации. Ведь в рамках учебной дисциплины рассматриваются такие вопросы, как предмет, метод налогового права, история налогового законодательства, различные теоретические проблемы.

Наука налогового права - система знаний о нормах соответствующей отрасли права, теории, практике, о порядке, формах и способах применения норм той или иной отрасли права. Как отрасль науки налоговое право изучает общественные проблемы и процессы, возникающие при регулировании налоговых правоотношений. Интенсивные исследования налоговой науки создают теорию налогового права, научные разработки и рекомендации, которые дают основания для подготовки и принятия экономически обоснованных налоговых законов.

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

Характерной чертой налоговых отношений служит их имущественный характер - выполнение налоговой обязанности, которая означает передачу в распоряжение государства определенных денежных средств их собственником. Указанные общественные отношения (налоговые правоотношения) и составляют предмет налогового права.

Предмет налогового права - это совокупность правовых отношений, складывающихся между государством, налогоплательщиками и иными обязанными лицами по поводу установления, исчисления,

уплаты и взимания налогов и сборов, осуществлению налогового контроля и ответственности за нарушения налогового законодательства, защиты прав и имущественных интересов налогоплательщиков, государства и органов местного самоуправления.

Отношения, которые входят в предмет регулирования налогового права, могут быть представлены в следующем виде:

1) первая группа - отношения, связанные с установлением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне соответственно;

2) вторая группа - отношения, связанные с введением налогов и сборов на федеральном, региональном и местном уровне соответственно;

3) третья группа - отношения по взиманию налогов и сборов, которые проявляются в процессе исполнения налоговых и квазиналоговых отношений, т.е. при исчислении и уплате конкретных видов налоговых платежей налогоплательщиками и плательщиками сборов, а также при исполнении обязанностей иными обязанными лицами - налоговыми агентами, банками и т.д.;

4) четвертая группа - отношения по осуществлению налогового контроля со стороны соответствующих государственных органов;

5) пятая группа - отношения, возникающие в процессе привлечения соответствующих лиц к ответственности за совершение налоговых правонарушений.

Кроме того, в предмет налогового права могут входить и некоторые группы отношений, регулируемых таможенным законодательством, однако для этого необходимо специальное указание на это в налоговом законодательстве.

Участниками общественных отношений в сфере налогообложения, составляющими предмет правового регулирования налогового права, выступают физические и юридические лица, в том числе:

1) налогоплательщики, налоговые агенты, налоговые органы, финансовые органы, таможенные органы, органы налоговой полиции, органы внебюджетных фондов и др.;

2) органы, осуществляющие регистрацию организаций и индивидуальных предпринимателей, места жительства физического лица, учет и регистрацию имущества и сделок с ним (регистраторы), социальные учреждения, процессуальные лица, участвующие в мероприятиях налогового контроля, и кредитные организации.

Предмет правового регулирования, его границы могут быть уточнены с помощью метода. Метод правового регулирования любой отрасли права обычно определяется как совокупность юридических средств, посредством которых обеспечивается регламентация общественных отношений. Каждый метод правового регулирования имеет свои характерные черты, в совокупности которых и достигаются цели и решаются задачи правовой регламентации.

В налоговом праве выделяют два метода:

1) публичноправовой метод (или метод власти и подчинения, авторитарный метод, императивный метод). Основной чертой этого метода регулирования налоговых отношений выступают государственно-властные предписания одним участникам налоговых отношений со стороны других, выступающих от имени государства;

2) гражданско-правовой метод (или диспозитивный метод, метод координации, метод автономии). Применение этого метода в налоговом праве предполагает использование рекомендаций, согласований и права выбора в поведении подчиненного субъекта налогоплательщика (метод координации). Например, налоговые органы могут предоставить предприятиям на условиях, установленных законодательством России, налоговый кредит, отсрочку или рассрочку платежа на основе специального соглашения.

Так как отношения, регулируемые налоговым правом, по большей части относятся к сфере публичного права, императивный метод правового регулирования применяется в налоговом праве чаще. Диспозитивный метод используется, например, при регулировании отношений по заключению договоров о предоставлении налогового и инвестиционного налогового кредита.

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

Теснейшим образом налоговое право связано с правом конституционным. Так, в ст. 57 Конституции РФ закреплены основополагающие его принципы, всеобщность и законность: "Каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы". Эта же статья содержит запрет на придание правовым предписаниям, увеличивающим налоговую нагрузку, обратной силы и, таким образом, выполняет охранительную функцию, защищает интересы всех налогоплательщиков и служит гарантией от чрезмерных имущественных притязаний государства.

Налоговое законодательство и гражданское законодательство имеют близкий по содержанию предмет правового регулирования - имущественные отношения, однако различаются по их методу. Как мы знаем, диспозитивный метод является методом правового регулирования гражданского права. А

методом регулирования налогового права по преимуществу является императивный метод. Кроме того, в гражданских правоотношениях имущественные обязательства носят договорный характер. Поэтому нормы гражданского законодательства не применяются к налоговым правоотношениям, если иное не предусмотрено в НК РФ (ч. 3 ст. 2 Гражданского кодекса РФ).

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

Налоговое право и административное право близки не только по императивному методу правового регулирования, но и по административно-процессуальным формам налогового контроля и ответственности налогоплательщиков, налоговых агентов и других обязанных лиц.

Таможенное право сближается с налоговым в части взимания НДС, акцизов и таможенных платежей.

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

2. Налоговое право как подотрасль финансового права. Система налогового права. Общая и Особенная части

Вопрос о месте налогового права в отечественной системе права в настоящее время является дискуссионным. Определение места налогового права в системе российского права - это не только теоретическая проблема. Она имеет большое практическое значение, так как от правильного ее разрешения зависит полнота правового регулирования налогообложения, его законность и справедливость, защита прав и законных интересов налогоплательщиков, а это фактически все трудоспособное население страны.

Некоторые авторы выделяют налоговое право в самостоятельную отрасль права, основываясь на обособленности предмета и метода правового регулирования. Такой точки зрения придерживаются такие авторы, как Петрова Г., Пепеляев С.Г., Юткина Т.Ф., Черник Д.Г. Свою позицию указанные авторы аргументируют следующим образом. Отрасль права - это совокупность однородных правовых норм, регулирующих определенную область (сферу) общественных отношений. Отрасль права - это явление объективное, только объективная необходимость предreshает выделение отрасли права, а законодатель лишь осознает и оформляет эту потребность. Для образования самостоятельной отрасли права имеют значение следующие условия:

- 1) степень своеобразия тех или иных отношений;
- 2) их удельный вес;
- 3) невозможность урегулировать возникшие отношения с помощью норм других отраслей;
- 4) необходимость применения особого метода регулирования.

Налоговые отношения своеобразны, их удельный вес в системе финансового права достаточно велик. В настоящий момент налоговое право уже включает в себя общие и особенные институциональные нормы и принципы, систему правового регулирования организации и деятельности налоговых органов и иных государственных органов, стройную систему законодательных актов во главе с НК РФ.

Кроме того, налоговое право имеет свой метод правового регулирования. Как видим, налоговое право отвечает всем указанным выше требованиям, поэтому оно является самостоятельной отраслью отечественного права.

Таким образом, продолжают указанные авторы, можно дать определение налогового права. Налоговое право - это совокупность правовых норм, которая регулирует общественные отношения в сфере налогообложения, т.е. отношения, возникающие в связи с осуществлением сбора налогов и иных общественных обязательных платежей, организацией и функционированием системы органов налогового регулирования и налогового контроля на всех уровнях государственной власти и местного самоуправления.

Противоположной точки зрения по поводу места налогового права в российской правовой системе придерживаются такие авторы, как Воронова Л., Химичева Н., Бельский К., которые, рассматривая налоговое право в качестве финансово-правового института, включают его в раздел финансового права, посвященный регулированию государственных доходов.

К. Бельский отмечает, что нормы налогового права в основном определяют поведение субъектов в области управления государственными финансами, что позволяет сделать вывод о том, что налоговое

право является составной, хотя и относительно самостоятельной и обособленной частью финансового права.

Конечно, утверждают эти авторы, налоговое право на сегодняшний день имеет довольно высокий уровень обособленности, что дает основание говорить о формировании самостоятельной отрасли российской правовой системы. Институт налогового права стал на современном этапе развитым правовым образованием, которое сформировалось в самостоятельную подотрасль финансового права.

Однако говорить о том, что налоговое право - это самостоятельная отрасль права, еще рано, так как отношения в сфере налогообложения возникают исключительно в процессе деятельности государства по поводу планомерного формирования централизованных и децентрализованных денежных фондов в целях реализации его задач. В то время как перераспределительная деятельность государства охватывает более широкий сектор и включает в себя также отношения по распределению и использованию этих денежных фондов (финансовых ресурсов). В своей же совокупности все эти отношения образуют единую систему финансовых отношений, которая традиционно является предметом регулирования права финансового. Можно заключить, что отношения в сфере налогообложения - это совокупность отношений, являющихся частью финансово-правовых отношений.

Из всего вышесказанного, продолжают свое размышление указанные авторы, можно сделать вывод, что налоговое право - подотрасль финансового права со своей системой правовых норм (институтов), регулирующих общественные отношения по установлению, введению и взиманию налогов, а также отношения, возникающие в процессе осуществления налогового контроля и привлечения виновных лиц к ответственности за совершение налогового правонарушения*(1).

Налоговое право как отрасль права входит в единую систему российского права, и в свою очередь само представляет собой систему последовательно расположенных и взаимосвязанных правовых норм, объединенных внутренним единством целей, задач, предмета регулирования, принципов и методов такого регулирования.

Нормы налогового права группируются в две части - Общую и Особенную.

Общая часть налогового права включает в себя нормы, устанавливающие принципы налогового права, систему и виды налогов и сборов Российской Федерации, права и обязанности участников отношений, регулируемых налоговым правом, основания возникновения, изменения и прекращения обязанностей по уплате налогов, порядок ее добровольного и принудительного исполнения, порядок осуществления налоговой отчетности и налогового контроля, а также способы и порядок защиты прав налогоплательщиков. Общая часть налогового права представлена частью первой НК РФ, Законом РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" (в ред. от 29 июня 2004 г.) и иными актами законодательства о налогах и сборах. В части первой НК РФ систематизированы общие нормы налогового законодательства, регулирующие вопросы налогообложения, отнесенные Конституцией РФ к ведению Российской Федерации и совместному ведению Российской Федерации и ее субъектов.

Часть первая НК РФ является основополагающим нормативным правовым актом, комплексно закрепляющим наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложения в России, состоит из 7 разделов, 20 глав и 142 статей.

Раздел I. Общие положения (состоит из 2 глав и 18 статей).

Раздел II. Налогоплательщики и плательщики сборов. Налоговые агенты. Представительство в налоговых правоотношениях (состоит из 2 глав и 11 статей).

Раздел III. Налоговые органы. Органы налоговой полиции. Ответственность налоговых органов, таможенных органов, органов налоговой полиции и их должностных лиц (состоит из 2 глав и 8 статей).

Раздел VI. Общие правила исполнения обязанности по уплате налогов и сборов (состоит из 6 глав и 42 статей).

Раздел V. Налоговая отчетность и налоговый контроль (состоит из 2 глав и 26 статей).

Раздел VI. Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение (состоит из 4 глав и 31 статьи).

Раздел VII. Обжалование актов налоговых органов и действий или бездействия их должностных лиц (состоит из 2 глав и 6 статей).

Особенная часть налогового права включает в себя нормы, регулирующие порядок взимания отдельных видов налогов. В настоящее время продолжается процесс их кодификации, и они включаются во вторую (Особенную) часть НК РФ. Особенная часть налогового права представляет собой совокупность правовых норм части второй НК РФ, иных законов и подзаконных актов о налогах и сборах, регулирующих правовой режим налогообложения конкретными видами налогов.

3. Источники налогового права. Система источников налогового права

Источники (формы) налогового права - это официально определенные внешние формы, в

которых содержатся нормы, регулирующие отношения, возникающие в процессе налогообложения.

К источникам права, в том числе и налогового, принято относить различные нормативные правовые акты, содержащие соответствующие нормы права.

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

Система источников налогового права выглядит следующим образом:

- 1) Конституция РФ;
- 2) специальное налоговое законодательство, которое включает:
 - а) федеральное законодательство о налогах и сборах (НК РФ; иные федеральные законы о налогах и сборах);
 - б) региональное законодательство о налогах и сборах (законы субъектов РФ; иные нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые законодательными органами субъектов РФ);
 - в) нормативные правовые акты о налогах и сборах, принятые представительными органами местного самоуправления;
- 3) общее налоговое законодательство;
- 4) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и обложением сборами:
 - а) акты органов общей компетенции;
 - б) акты органов специальной компетенции;
 - 5) решения Конституционного Суда РФ;
 - б) нормы международного права и международные договоры Российской Федерации.

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

Так, действующая Конституция России устанавливает, что каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы (ст. 57). Другими словами, данная норма Конституции подчеркивает законность установления налоговых платежей и их всеобщность. Кроме того, в Конституции РФ закреплены основополагающие нормы налогового права России: предмет ведения Российской Федерации и предметы совместного ведения Российской Федерации и ее субъектов в области налогообложения; компетенция в области налогов Федерального Собрания РФ, Президента РФ, Правительства РФ; полномочия органов местного самоуправления в области налогообложения; основы правового статуса налогоплательщика.

Специальное налоговое законодательство. Статья 1 НК РФ определяет четыре уровня системы законодательства о налогах и сборах, регулирующих отношения в сфере налогообложения в Российской Федерации:

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

Три последних уровня законодательных актов должны соответствовать НК РФ.

Налоговый кодекс РФ является основным законом в налоговом праве. Его первая часть введена в действие с 1 января 1999 г. Четыре главы (21, 22, 23, 24) части второй НК РФ действуют с 1 января 2001 г., гл. 25 и 26 вступили в силу с 1 января 2002 г. Наиболее важные положения об организации и осуществлении налогообложения в России закреплены в НК РФ. Кодекс состоит из двух частей - Общей и Особенной.

В соответствии с положениями Федерального закона от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (в ред. от 29 июля 2004 г.) часть первая НК РФ была введена в действие с 1 января 1999 г.

Вторая часть НК РФ введена в действие Федеральным законом от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ "О введении в действие второй части НК РФ и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" (в ред. от 28 декабря 2004 г.) с 1 января 2001 г.

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

НК РФ посвящена определению порядка введения и взимания конкретных налогов и сборов.

К федеральным законам о налогах и сборах относятся:

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

Согласно Федеральному закону от 14 июня 1994 г. N 5-ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания" (в ред. от 22 октября 1999 г.) на территории Российской Федерации применяются только те федеральные конституционные законы, федеральные законы, акты палат Федерального Собрания, которые официально опубликованы.

Датой принятия федерального закона считается день принятия его Государственной Думой в окончательной редакции.

Датой принятия федерального конституционного закона считается день, когда он одобрен палатами Федерального Собрания в порядке, установленном Конституцией РФ.

Федеральные конституционные законы, федеральные законы подлежат официальному опубликованию в течение 7 дней после дня их подписания Президентом РФ.

Акты палат Федерального Собрания публикуются не позднее 10 дней после дня их принятия.

Международные договоры, ратифицированные Федеральным Собранием, публикуются одновременно с федеральными законами об их ратификации.

Официальным опубликованием федерального конституционного закона, федерального закона, акта палаты Федерального Собрания считается первая публикация его полного текста в "Парламентской газете", "Российской газете" или Собрании законодательства Российской Федерации.

Федеральные конституционные законы, федеральные законы направляются для официального опубликования Президентом РФ. Акты палат Федерального Собрания направляются председателем соответствующей палаты или его заместителем.

Федеральные конституционные законы, федеральные законы, акты палат Федерального Собрания могут быть опубликованы в иных печатных изданиях, а также доведены до всеобщего сведения (обнародованы) по телевидению и радио, разосланы государственным органам, должностным лицам, предприятиям, учреждениям, организациям, переданы по каналам связи, распространены в машиночитаемой форме.

Законы, акты палат Федерального Собрания и иные документы могут быть опубликованы также в виде отдельного издания.

Федеральные конституционные законы, федеральные законы, акты палат Федерального Собрания вступают в силу одновременно на всей территории Российской Федерации по истечении 10 дней после дня их официального опубликования, если самими законами или актами палат не установлен другой порядок вступления их в силу.

Региональное законодательство о налогах и сборах представляет собой законодательство субъектов РФ о налогах и сборах. Оно состоит из законов и иных нормативных правовых актов о налогах и сборах субъектов РФ, принятых в соответствии с НК РФ.

Органы власти субъектов Федерации в соответствии с Конституцией РФ и п. 4 ст. 1 НК РФ вправе вводить (не вводить) на своей территории региональные налоги и сборы, установленные ст. 14 НК РФ, и регулировать отдельные элементы их юридических составов в пределах, определенных НК РФ. Как следует из п. 4 ст. 1 НК РФ, законодательство субъектов Федерации о налогах и сборах характеризуется тремя важными признаками:

- 1) состоит не только из региональных законов, но и из иных нормативных актов (решений, постановлений и т.д.);
- 2) принимается только законодательными (представительными) органами власти субъектов РФ (областной думой, законодательным собранием и т.п.);
- 3) принимается в соответствии с НК РФ.

Нормативные правовые акты органов местного самоуправления о местных налогах и сборах принимаются представительными органами местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Правовые акты представительных органов местного самоуправления издаются в соответствии со ст. 8, 71, 72, 132 Конституции РФ, положениями Федеральных законов от 28 августа 1995 г. N 154-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" (в ред. от 8 октября 2003 г.) и от 25 декабря 1997 г. N 126-ФЗ "О финансовых основах местного самоуправления Российской Федерации" (в ред. от 28 декабря 2004 г.), а также на основании п. 5 ст. 1 НК РФ, говорящей о том, что местные налоги и сборы устанавливаются нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ, и что их также следует применять с учетом принципов налогового федерализма.

Общее налоговое законодательство. Общее налоговое законодательство включает в себя иные

федеральные законы, не входящие в объем понятия "законодательство о налогах и сборах" и содержащие нормы налогового права.

Нормы, так или иначе регулирующие общественные отношения, могут содержаться не только в специальных налоговых законах, но и в других не являющихся таковыми законами, содержащих нормы финансового права. Так, например, в ст. 54 Федерального закона от 26 февраля 1997 г. N 29-ФЗ "О Федеральном бюджете на 1997 год" (в настоящее время не действует) было указано, что впредь, до внесения соответствующих изменений в Закон РФ от 18 октября 1991 г. N 1759-1 "О дорожных фондах в Российской Федерации" (прекратил действие), устанавливаются новые ставки налога на пользователей автомобильных дорог и некоторые другие элементы этих платежей. И хотя вопросы взимания налогов вообще и налогов в дорожные фонды, в частности, бюджетным правом не регулируются, данная норма в 1997 г. действовала.

Подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами. Подзаконные правовые акты в налоговой сфере можно определить как акт правотворчества, исходящий от компетентного государственного органа, изданный на основе и во исполнение закона и содержащий нормы налогового права.

Акты органов общей компетенции:

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

Данные акты могут вносить существенную корректировку в налоговое законодательство государства.

Полномочия Президента в сфере нормотворчества до сих пор четко не определены, и поэтому здесь необходимо руководствоваться п. 3 ст. 75 Конституции РФ, где указано, что система федеральных налогов и общие принципы налогообложения устанавливаются только федеральными законами. Президент России уполномочен принимать нормативные акты по налогообложению только в двух случаях: при наличии пробела в законодательном регулировании определенных отношений или в случае, если такие полномочия даются тем или иным федеральным законом;

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

Нормативные акты Правительства РФ в системе налогового законодательства представлены не так широко и в основном потому, что нормотворчество Правительства РФ распространяется в первую очередь на регулирование вопросов взимания налоговых платежей, а в сфере налогообложения полномочия Правительства РФ определяются федеральными налоговыми законами. Постановлением Правительства РФ, в частности, устанавливаются ставки таможенных пошлин, состав затрат по производству и реализации продукции и др.;

3) подзаконные нормативные правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, принятые органами исполнительной власти субъектов РФ - нормативно-правовые акты по вопросам, связанным с налогообложением и сборами, изданные ими, не могут изменять или дополнять законодательство о налогах и сборах (п. 1 ст. 4 НК РФ).

На региональном уровне принимаются законы налогового характера, издание которых входит в компетенцию субъектов Федерации.

В состав системы налогового законодательства входят также нормативные акты о разграничении предметов ведения и полномочий в области налогового нормотворчества между органами государственной власти субъектов Федерации и (или) органами государственной власти самой Федерации, примером которых может служить такой договор между органами государственной власти Свердловской и Иркутской областей. Данный договор был заключен по поводу слияния двух крупных алюминиевых компаний, где указано, что налоги уплачиваются так, будто слияния не произошло, хотя регистрация компании-преемника производится в Екатеринбурге;

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

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

Вышеуказанные ведомственные нормативные акты можно разделить на:

1) инструкции Государственной налоговой службы РФ (теперь - Министерства РФ по налогам и сборам);

2) инструкции Министерства финансов РФ;

3) совместные инструкции этих двух ведомств.

Кроме нормативных актов двух названных министерств к этому же звену можно отнести и акты других федеральных министерств и ведомств по вопросам налогообложения, содержащие налоговые

нормы и издающиеся только по согласованию с Министерством РФ по налогам и сборам и (или) Министерством финансов РФ.

Однако нормативные акты этих ведомств не могут устанавливать, изменять или прекращать права и обязанности налогоплательщиков. Их назначение состоит в том, чтобы регламентировать способы практической деятельности органов исполнительной власти.

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

1) нормативные акты издаются только в случаях, прямо предусмотренных законодательством о налогах и сборах. Например, в НК РФ или в федеральном налоговом законе должно быть прямо предусмотрено право органов исполнительной власти регулировать тот или иной вопрос, связанный с налогообложением. Так, в соответствии с частью первой НК РФ налоговые органы исполнительной власти вправе издавать подзаконные акты и регулировать следующие вопросы:

а) порядок проведения инвентаризации имущества налогоплательщика при налоговой проверке, утверждаемый Минфином России;

б) порядок учета доходов, расходов и хозяйственных операций индивидуальных предпринимателей, определяемый Минфином России;

в) устанавливать форму заявления о постановке на учет и форму свидетельства о постановке налогоплательщика на учет в налоговом органе;

г) устанавливать форму и требования к составлению акта налоговой проверки;

д) другие сведения.

Издание указанными органами нормативных актов "по собственной инициативе" не допускается;

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

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

Поводом к рассмотрению дела в Конституционном Суде РФ является обращение в Конституционный Суд РФ в форме запроса, ходатайства или жалобы.

Основанием к рассмотрению дела является обнаружившаяся неопределенность в вопросе о том, соответствует ли Конституции РФ закон, иной нормативный акт, договор между органами государственной власти, не вступивший в силу международный договор, или обнаружившееся противоречие в позициях сторон о принадлежности полномочия в спорах о компетенции, или обнаружившаяся неопределенность в понимании положений Конституции РФ, или выдвижение Государственной Думой обвинения Президента РФ.

Решение, принятое как на пленарном заседании, так и на заседании палаты Конституционного Суда РФ, является решением Конституционного Суда РФ.

Итоговое решение Конституционного Суда РФ по существу любого из вопросов называется постановлением. Постановления выносятся именем Российской Федерации.

Все иные решения Конституционного Суда РФ, принимаемые в ходе осуществления конституционного судопроизводства, называются определениями.

В заседаниях Конституционного Суда РФ принимаются также решения по вопросам организации его деятельности.

Решение Конституционного Суда РФ окончательно, не подлежит обжалованию и вступает в силу немедленно после его провозглашения. Оно действует непосредственно и не требует подтверждения другими органами и должностными лицами. Юридическая сила постановления Конституционного Суда РФ о признании акта неконституционным не может быть преодолена повторным принятием этого же акта.

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

Если решением Конституционного Суда РФ нормативный акт признан не соответствующим Конституции РФ полностью или частично либо из решения Конституционного Суда РФ вытекает необходимость устранения пробела в правовом регулировании, государственный орган или должностное лицо, принявшие этот нормативный акт, рассматривают вопрос о принятии нового нормативного акта, который должен, в частности, содержать положения об отмене нормативного акта, признанного не соответствующим Конституции РФ полностью, либо о внесении необходимых изменений и (или)

дополнений в нормативный акт, признанный неконституционным в отдельной его части. До принятия нового нормативного акта непосредственно применяется Конституция РФ.

Нормы международного права и международные договоры Российской Федерации. В соответствии с общим конституционным принципом российского права о приоритете норм международного права и международных договоров Российской Федерации в международном договоре могут быть установлены: общие принципы взаимодействия договаривающихся сторон в сфере налогообложения; соглашения, направленные на избежание двойного налогообложения; общие налоговые соглашения, которые охватывают все вопросы налогообложения; ограниченные налоговые соглашения, охватывающие лишь отдельные вопросы в налоговой сфере; соглашения, в которых наряду с другими вопросами рассматриваются налоговые вопросы; налоговые соглашения, касающиеся индивидуальных лиц и хозяйствующих организаций.

НК РФ установил, что если международным договором Российской Федерации, содержащим положения, касающиеся налогообложения и сборов, установлены иные правила и нормы, чем предусмотренные НК РФ и принятыми в соответствии с ним нормативными правовыми актами о налогах и (или) сборах, то применяются правила и нормы международных договоров Российской Федерации (ст. 7 НК РФ).

К числу международно-правовых источников налогового права следует отнести:

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

Глава IV. Налоговая система Российской Федерации

1. Понятие налоговой системы. Виды налогов и сборов РФ (система налогов и сборов)

Налоговая система представляет собой форму организации порядка налогообложения.

Следует отметить, что под налоговой системой в Российской Федерации понимается не хаотический набор разных налогов, а строго регламентированная совокупность обязательных платежей, обладающих сходными признаками (все налоги имеют объект налогообложения, налоговую базу, ставки, налоговые периоды и т.п.).

В РФ устанавливаются следующие виды налогов и сборов:

- 1) федеральные;
- 2) региональные;
- 3) местные.

Перечень федеральных, региональных и местных налогов, которые могут быть установлены на российской территории, закреплены в ст. 13-15 НК РФ. Федеральные, региональные или местные налоги и сборы, не предусмотренные НК РФ, устанавливаться не могут. Кроме того, федеральные, региональные и местные налоги и сборы отменяются также исключительно Налоговым кодексом.

Налоговым кодексом устанавливаются специальные налоговые режимы, которые могут предусматривать федеральные налоги, не указанные в ст. 13 НК РФ, определяются порядок установления таких налогов, а также порядок введения в действие и применения указанных специальных налоговых режимов.

Специальные налоговые режимы могут предусматривать освобождение от обязанности по уплате отдельных федеральных, региональных и местных налогов и сборов, указанных в ст. 13-15 НК РФ.

2. Федеральные налоги и сборы

Федеральными налогами и сборами признаются налоги и сборы, которые установлены НК РФ и обязательны к уплате на всей территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено законом.

К федеральным налогам и сборам относятся:

- 1) налог на добавленную стоимость;
- 2) акцизы;

- 3) налог на доходы физических лиц;
- 4) единый социальный налог;
- 5) налог на прибыль организаций;
- 6) налог на добычу полезных ископаемых;
- 7) налог на наследование или дарение;
- 8) водный налог;
- 9) сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов;
- 10) государственная пошлина.

3. Налоги и сборы субъектов РФ (региональные)

Региональными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и законами субъектов РФ о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих субъектов РФ, если иное не предусмотрено законом.

Региональные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях субъектов РФ в соответствии с НК РФ и законами субъектов РФ о налогах.

При установлении региональных налогов законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по региональным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Законодательными (представительными) органами государственной власти субъектов РФ законами о налогах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

К региональным налогам относятся:

- 1) налог на имущество организаций;
- 2) налог на игорный бизнес;
- 3) транспортный налог.

4. Местные налоги и сборы. Информация об установлении региональных и местных налогов и сборов

Местными налогами признаются налоги, которые установлены НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих муниципальных образований.

Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях муниципальных образований в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах.

Согласно ст. 39 Федерального закона "Об общих принципах организации местного самоуправления" местные налоги, сборы, а также льготы по их уплате устанавливаются представительными органами местного самоуправления самостоятельно.

Население непосредственно путем местного референдума, на собраниях (сходах) граждан или представительные органы местного самоуправления с учетом мнения населения могут предусматривать разовое добровольное внесение жителями средств для финансирования решения вопросов местного значения.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц устанавливаются НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах и обязательны к уплате на территориях соответствующих поселений (межселенных территориях), городских округов.

Земельный налог и налог на имущество физических лиц вводятся в действие и прекращают действовать на территориях поселений (межселенных территориях), городских округов в соответствии с НК РФ и нормативными правовыми актами представительных органов поселений (муниципальных районов), городских округов о налогах.

Местные налоги в городах федерального значения Москве и Санкт-Петербурге устанавливаются НК РФ и законами указанных субъектов РФ о налогах, обязательны к уплате на территориях этих субъектов РФ. Местные налоги вводятся в действие и прекращают действовать на территориях городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга в соответствии с НК РФ и законами указанных субъектов РФ.

При установлении местных налогов представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) определяются в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, следующие элементы налогообложения: налоговые ставки, порядок и сроки уплаты налогов. Иные элементы налогообложения по местным налогам и налогоплательщики определяются НК РФ.

Представительными органами муниципальных образований (законодательными (представительными) органами государственной власти городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга) законодательством о налогах и сборах в порядке и пределах, которые предусмотрены НК РФ, могут устанавливаться налоговые льготы, основания и порядок их применения.

К местным налогам относятся:

- 1) земельный налог;
- 2) налог на имущество физических лиц.

В целях своевременного зачисления региональных и местных налогов и сборов, подлежащих распределению между бюджетом субъекта РФ и бюджетами муниципальных образований, в ГРКЦ, РКЦ Главного управления (Национального банка) Банка России, кредитных организациях на территории субъекта РФ органам федерального казначейства Министерства финансов РФ открыт лицевой счет на балансовом счете N 40101 "Налоги, распределяемые органами федерального казначейства". На указанном балансовом счете открывается отдельный лицевой счет с символом отчетности банка 02 в 15-м и 16-м разрядах номера лицевого счета.

Лицевой счет с символом отчетности банка 02 на балансовом счете N 40101 открывается Управлению федерального казначейства по субъекту РФ и его отделениям в установленном порядке при условии заключения соглашения между территориальным органом федерального казначейства Министерства финансов РФ и соответствующим органом местного самоуправления об обслуживании исполнения бюджетов муниципальных образований. При этом необходимо учесть, что органами федерального казначейства Министерства финансов РФ должно быть представлено в ГРКЦ, РКЦ Главного управления (Национального банка) Банка России, кредитной организации распоряжение соответствующего органа исполнительной власти субъекта РФ и органа местного самоуправления о предоставлении им права на распределение поступающих региональных и местных налогов и сборов, подлежащих распределению между бюджетом субъекта РФ и бюджетами муниципальных образований по нормативам, установленным в соответствии с налоговым и бюджетным законодательством РФ, а также решениями органов представительной власти субъекта РФ и органов местного самоуправления.

С момента открытия органам федерального казначейства Министерства финансов РФ лицевого счета с символом отчетности банка 02 на балансовом счете N 40101 налоги и сборы, подлежащие распределению между бюджетом субъекта РФ и бюджетами муниципальных образований, отдельным платежным поручением налогоплательщика по каждому виду налога в полной сумме зачисляются на указанный лицевой счет. Налоговые органы извещают налогоплательщиков об указанных изменениях.

Платежные документы на перечисление указанных налогов, находящиеся в картотеке к внебалансовому счету N 90902 "Расчетные документы, не оплаченные в срок" и в картотеке к внебалансовому счету N 90904 "Не оплаченные в срок расчетные документы из-за отсутствия средств на корреспондентских счетах кредитной организации", исполняются учреждениями Банка России, кредитными организациями (филиалами) в установленном порядке, и зачисление этих налогов производится на счета, указанные в платежных документах.

Управление федерального казначейства по субъекту РФ и его отделения не позднее следующего рабочего дня после получения выписки банка по лицевому счету с символом отчетности банка 02 балансового счета N 40101 платежными поручениями перечисляют в пределах остатка средств на этом счете суммы поступивших региональных и местных налогов и сборов по установленным нормативам на соответствующие счета бюджета субъекта РФ и бюджетов муниципальных образований.

В целях обеспечения оперативного ведения учета региональных и местных налогов и сборов, подлежащих распределению между бюджетом субъекта РФ и бюджетами муниципальных образований, выписки по лицевому счету с символом отчетности банка 02 балансового счета N 40101 вместе с приложенными экземплярами платежных документов выдаются учреждениями Банка России, кредитными организациями органам федерального казначейства Министерства финансов РФ с последующей передачей этих документов налоговым и финансовым органам субъекта РФ и муниципальных образований.

Возврат излишне уплаченных или ошибочно перечисленных региональных и местных налогов и сборов, подлежащих распределению между бюджетом субъекта РФ и бюджетами муниципальных образований, осуществляется платежными поручениями органов федерального казначейства Министерства финансов РФ на основании заключения налогового органа по форме N 21 о наличии переплаты налогоплательщиком указанного налога, предусмотренного Инструкцией Государственной налоговой службы РФ от 15 апреля 1994 г. N 26, в пределах остатка средств по этому лицевому счету.

Заключение налогового органа о наличии переплаты налогоплательщиком налогов и сборов по форме N 21 в учреждения Банка России и кредитные организации не представляется. Ответственность за обоснованность возврата средств несут налоговые органы.

Управление федерального казначейства по субъекту РФ представляет органам исполнительной власти субъекта РФ справку о суммах поступивших региональных и местных налогов и сборов, подлежащих распределению между бюджетом субъекта РФ и бюджетами муниципальных образований, и перечисленных на счета бюджета субъекта РФ и бюджетов муниципальных образований в сроки, установленные в соответствии с бюджетным соглашением между соответствующим органом исполнительной власти субъекта РФ и Министерством финансов РФ, а также соглашением, заключаемым между территориальным органом федерального казначейства Министерства финансов РФ и соответствующим органом местного самоуправления об обслуживании исполнения бюджетов муниципальных образований. Ответственность за правильное распределение указанных налогов и сборов, а также за своевременное представление в ГРКЦ, РКЦ Главного управления (Национального банка) Банка России субъекта РФ и кредитные организации платежных поручений на перечисление причитающихся сумм на счета бюджетов соответствующих уровней несут органы федерального казначейства Министерства финансов РФ.

В связи с поступающими многочисленными запросами от налогоплательщиков и налоговых органов о порядке расчетов юридических лиц и их обособленных подразделений по местным налогам и сборам было выпущено письмо Госналогслужбы РФ от 7 декабря 1998 г. N ШС-6-01/865 "О некоторых особенностях расчетов юридических лиц и их обособленных подразделений по местным налогам и сборам".

Этим письмом еще раз отмечается, что право на установление местных налогов и сборов на подведомственных территориях предоставлено представительным органам местного самоуправления. Органы местного самоуправления своими решениями о введении местных налогов и сборов утверждают положения о порядке исчисления и уплаты таких налогов, которыми определяют круг налогоплательщиков, решают вопросы предоставления льгот отдельным категориям плательщиков.

Кроме того, п. 1 ст. 39 Федерального закона "Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ" определено, что местные налоги и сборы, а также льготы по их уплате устанавливаются представительными органами местного самоуправления самостоятельно. В подпункте 4 п. 3 ст. 15 этого Закона указано, что установление местных налогов и сборов находится в исключительном ведении представительных органов местного самоуправления.

В соответствии с п. 2 ст. 54 Гражданского кодекса РФ (в ред. от 21 марта 2005 г.) (далее - ГК РФ) местонахождение юридического лица определяется местом его государственной регистрации, если в соответствии с законом в учредительных документах юридического лица не установлено иное.

Согласно ст. 55 ГК РФ юридическое лицо может иметь обособленные подразделения (представительства, филиалы), расположенные вне места его нахождения. Пунктом 3 этой же статьи определено, что представительства и филиалы не являются юридическими лицами и должны быть указаны в учредительных документах создавшего их юридического лица.

В практике работы налоговых инспекций бывают случаи, когда юридическое лицо, зарегистрированное на территории (город, район) одного субъекта РФ, фактически находится на территории другого и, ссылаясь на вышеуказанную статью ГК РФ, считает, что не обязано уплачивать местные налоги по своему фактическому местонахождению (осуществлению деятельности).

Такая постановка вопроса юридическим лицом является неправомерной, поскольку п. 1 ст. 44 Федерального закона "Об общих принципах организации местного самоуправления в РФ" предусмотрено, что решения органов местного самоуправления, принятые в пределах их полномочий, обязательны для исполнения всеми расположенными на территории муниципального образования предприятиями, учреждениями и организациями независимо от их организационно-правовых форм.

Согласно п. 2 ст. 8 Федерального закона "О финансовых основах местного самоуправления в РФ" органы местного самоуправления вправе получать в местный бюджет предусмотренные законами РФ и законами ее субъектов налоги с филиалов и представительств, головные предприятия которых расположены вне территории данного муниципального образования.

Таким образом, филиалы, представительства или другие обособленные подразделения юридического лица, составляющие отдельный баланс, имеющие в банке или ином кредитном учреждении текущий счет, являются самостоятельными плательщиками налогов, а за филиалы, представительства и другие обособленные подразделения, не имеющие самостоятельного баланса и текущего счета, расчеты по исчислению и уплате местных налогов и сборов осуществляет юридическое лицо (головное предприятие).

Если из общего объема налогооблагаемой базы невозможно определить ее размер по каждому отдельному структурному подразделению (филиал, представительство и др.), то общая сумма выручки от реализованной продукции (работ, услуг) юридическим лицом распределяется по структурным

подразделениям. Основой распределения является численность работающих в данном филиале или представительстве граждан или фактически начисленная сумма заработной платы, а затем от этой доли исчисляется сумма налога исходя из размера ставки, утвержденной органом местного самоуправления на подведомственной ему территории.

Исходя из расчета долю начисленного налога на каждый филиал, по согласованию с исполнительной властью территорий, где расположены филиалы, головное предприятие перечисляет в согласованные сроки в соответствующие бюджеты.

5. Общие условия установления налогов и сборов

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

- 1) объект налогообложения;
- 2) налоговая база;
- 3) налоговый период;
- 4) налоговая ставка;
- 5) порядок исчисления налога;
- 6) 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.

При установлении сборов определяются их плательщики и элементы обложения применительно к конкретным сборам.

Глава V. Налогоплательщик и элементы налогообложения

1. Правовое значение элементов налогообложения

Элементами налогообложения в соответствии со ст. 17 НК РФ являются:

- 1) налогоплательщики;
- 2) объект налогообложения;
- 3) налоговая база;
- 4) налоговый период;
- 5) налоговая ставка;
- 6) порядок исчисления налога;
- 7) порядок и сроки уплаты налога.

2. Субъект налогообложения

Под субъектом налогообложения понимаются лица, на которых НК РФ возложена обязанность по оплате того или иного налога.

Основную категорию субъектов налогообложения составляют налогоплательщики и плательщики сборов. Налогоплательщиками и плательщиками сборов признаются организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы.

В соответствии с НК РФ с 1 января 1999 г. филиалы и представительства российских юридических лиц не рассматриваются в качестве участников налоговых правоотношений и не имеют статуса налогоплательщиков, налоговых агентов и иных обязанных лиц. Соответственно, субъектом налогообложения филиалы и представительства тоже быть не могут. Кроме того, с 1 января 1999 г. ответственность за исполнение всех обязанностей по уплате налогов, сборов, пеней и штрафов несет юридическое лицо, в состав которого входит соответствующий филиал (представительство).

В порядке, предусмотренном НК РФ, филиалы и иные обособленные подразделения российских организаций исполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов по месту нахождения этих филиалов и иных обособленных подразделений.

Обязанность по исчислению и уплате налогов не всегда возложена на прямых налогоплательщиков. В некоторых случаях, в частности при уплате налога на доходы физических лиц, обязанность по начислению и перечислению в бюджет исчисленных налоговых сумм возлагается на

иных, по идее законодателя более компетентных, лиц, именуемых налоговыми агентами.

Налоговыми агентами признаются лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов. Подробнее об этом сказано в [гл. VI](#) "Налоговые правоотношения".

3. Объект налогообложения. Реализация товаров, работ, услуг

Статьей 38 НК РФ установлены следующие группы объектов налогообложения в Российской Федерации:

1) операции по реализации товаров (работ, услуг);

2) имущество;

3) прибыль;

4) доход;

5) стоимость реализованных товаров (выполненных работ, оказанных услуг);

6) иной объект, имеющий стоимостную, количественную или физическую характеристики, с наличием которого у налогоплательщика законодательство о налогах и сборах связывает возникновение обязанности по уплате налога.

Таким образом, в части первой НК РФ установлен открытый перечень объектов налогообложения.

Каждый налог имеет самостоятельный объект налогообложения, определяемый в соответствии с частью второй НК РФ.

Пункт 2 ст. 38 НК РФ содержит бланкетную норму и для определения понятия имущества для целей налогообложения отсылает к нормам ГК РФ. Таким образом, имуществом в НК РФ понимаются виды объектов гражданских прав, относящихся к имуществу в соответствии с ГК РФ.

Статья 128 ГК РФ к объектам гражданских прав относит:

1) вещи, включая деньги и ценные бумаги;

2) иное имущество, в том числе имущественные права;

3) работы и услуги;

4) информацию;

5) результаты интеллектуальной деятельности, в том числе исключительные права на них (интеллектуальная собственность);

6) нематериальные блага.

Объектом налогообложения может быть каждое из объектов гражданских прав, за исключением имущественных прав.

Товаром для целей НК РФ признается любое имущество, реализуемое либо предназначенное для реализации. В целях регулирования отношений, связанных с взиманием таможенных платежей, к товарам относится и иное имущество, определяемое Таможенным кодексом РФ от 28 мая 2003 г. N 61-ФЗ (с изм. и доп. от 11 ноября 2004 г.).

Подпункт 1 п. 1 ст. 11 ТК РФ к товарам причисляет любое перемещаемое через таможенную границу движимое имущество, а также перемещаемые через таможенную границу отнесенные к недвижимым вещам транспортные средства. Транспортные средства, указанные в подп. 5 п. 1 ст. 11 ТК РФ, к товарам не относятся.

Работой для целей налогообложения признается деятельность, результаты которой имеют материальное выражение и могут быть реализованы для удовлетворения потребностей организации и (или) физических лиц.

Под услугой для целей налогообложения понимается деятельность, результаты которой не имеют материального выражения, реализуются и потребляются в процессе осуществления этой деятельности.

Реализацией товаров, работ или услуг организацией или индивидуальным предпринимателем признается, соответственно, передача на возмездной основе (в том числе обмен товарами, работами или услугами) права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, возмездное оказание услуг одним лицом другому лицу, а в случаях, предусмотренных НК РФ, передача права собственности на товары, результатов выполненных работ одним лицом для другого лица, оказание услуг одним лицом другому лицу - на безвозмездной основе.

Место и момент фактической реализации товаров, работ или услуг определяются в соответствии с частью второй НК РФ.

Не признается реализацией товаров, работ или услуг:

1) осуществление операций, связанных с обращением российской или иностранной валюты (за исключением целей нумизматики);

2) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества организации ее правопреемнику (правопреемникам) при реорганизации этой организации;

3) передача основных средств, нематериальных активов и (или) иного имущества некоммерческим организациям на осуществление основной уставной деятельности, не связанной с предпринимательской деятельностью;

4) передача имущества, если такая передача носит инвестиционный характер (в частности, вклады в уставный (складочный) капитал хозяйственных обществ и товариществ, вклады по договору простого товарищества (договору о совместной деятельности), паевые взносы в паевые фонды кооперативов);

5) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику хозяйственного общества или товарищества (его правопреемнику или наследнику) при выходе (выбытии) из хозяйственного общества или товарищества, а также при распределении имущества ликвидируемого хозяйственного общества или товарищества между его участниками;

6) передача имущества в пределах первоначального взноса участнику договора простого товарищества (договора о совместной деятельности) или его правопреемнику в случае выдела его доли из имущества, находящегося в общей собственности участников договора, или раздела такого имущества;

7) передача жилых помещений физическим лицам в домах государственного или муниципального жилищного фонда при проведении приватизации;

8) изъятие имущества путем конфискации, наследование имущества, а также обращение в собственность иных лиц бесхозяйных и брошенных вещей, бесхозяйных животных, находки, клада в соответствии с нормами ГК РФ;

9) иные операции в случаях, предусмотренных НК РФ.

Для целей налогообложения принимается цена товаров, работ или услуг, указанная сторонами сделки. Пока не доказано обратное, предполагается, что эта цена соответствует уровню рыночных цен.

Налоговые органы при осуществлении контроля за полнотой исчисления налогов вправе проверять правильность применения цен по сделкам лишь в следующих случаях:

1) между взаимозависимыми лицами;

2) по товарообменным (бартерным) операциям;

3) при совершении внешнеторговых сделок;

4) при отклонении более чем на 20% в сторону повышения или в сторону понижения от уровня цен, применяемых налогоплательщиком по идентичным (однородным) товарам (работам, услугам) в пределах непродолжительного периода времени.

Пункт 3 ст. 40 НК РФ устанавливает правило, согласно которому в случаях, когда цены товаров, работ или услуг, примененные сторонами сделки, отклоняются в сторону повышения или в сторону понижения более чем на 20% от рыночной цены идентичных (однородных) товаров (работ или услуг), налоговый орган вправе вынести мотивированное решение о доначислении налога и пени, рассчитанных таким образом, как если бы результаты этой сделки были оценены исходя из применения рыночных цен на соответствующие товары, работы или услуги.

Рыночная цена определяется с учетом положений, предусмотренных п. 4-11 ст. 40 НК РФ. При этом учитываются обычные при заключении сделок между невзаимозависимыми лицами надбавки к цене или скидки. В частности, учитываются скидки, вызванные:

1) сезонными и иными колебаниями потребительского спроса на товары (работы, услуги);

2) потерей товарами качества или иных потребительских свойств;

3) истечением (приближением даты истечения) сроков годности или реализации товаров;

4) маркетинговой политикой, в том числе при продвижении на рынки новых товаров, не имеющих аналогов, а также при продвижении товаров (работ, услуг) на новые рынки;

5) реализацией опытных моделей и образцов товаров в целях ознакомления с ними потребителей.

Суд может признать лица взаимозависимыми и по иным основаниям, но только если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Рыночной ценой товара (работы, услуги) признается цена, сложившаяся при взаимодействии спроса и предложения на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров (работ, услуг) в сопоставимых экономических (коммерческих) условиях.

Рынок товаров (работ, услуг) - это сфера обращения таких товаров (работ, услуг), определяемая исходя из возможности покупателя (продавца) реально и без значительных дополнительных затрат приобрести (реализовать) товар (работу, услугу) на ближайшей по отношению к покупателю (продавцу) территории Российской Федерации или за пределами Российской Федерации.

Идентичными признаются товары, имеющие одинаковые характерные для них основные признаки.

При определении идентичности товаров учитываются, в частности, их физические характеристики, качество и репутация на рынке, страна происхождения и производитель. При определении идентичности товаров незначительные различия в их внешнем виде могут не учитываться.

Однородными признаются товары, которые, не являясь идентичными, имеют сходные характеристики и состоят из схожих компонентов, что позволяет им выполнять одни и те же функции и (или) быть коммерчески взаимозаменяемыми.

При определении однородности товаров учитываются, в частности, их качество, наличие товарного знака, репутация на рынке, страна происхождения.

При определении рыночных цен товаров, работ или услуг принимаются во внимание сделки между лицами, не являющимися взаимозависимыми. Сделки между взаимозависимыми лицами могут приниматься во внимание только в тех случаях, когда взаимозависимость этих лиц не повлияла на результаты таких сделок.

Под взаимозависимыми лицами для целей налогообложения понимаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц, а именно:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

При определении рыночных цен товара, работы или услуги учитывается информация о заключенных на момент реализации этого товара, работы или услуги сделках с идентичными (однородными) товарами, работами или услугами в сопоставимых условиях. В частности, учитываются такие условия сделок, как:

1) количество (объем) поставляемых товаров (например, объем товарной партии);

2) сроки исполнения обязательств;

3) условия платежей, обычно применяемые в сделках данного вида;

4) иные разумные условия, которые могут оказывать влияние на цены.

При этом условия сделок на рынке идентичных (а при их отсутствии - однородных) товаров, работ или услуг признаются сопоставимыми, если различие между такими условиями либо существенно не влияет на цену таких товаров, работ или услуг, либо может быть учтено с помощью поправок.

Рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как разность цены, по которой такие товары, работы или услуги реализованы покупателем этих товаров, работ или услуг при последующей их реализации (перепродаже), и обычных в подобных случаях затрат, понесенных этим покупателем при перепродаже (без учета цены, по которой были приобретены указанным покупателем у продавца товары, работы или услуги) и продвижении на рынок приобретенных у покупателя товаров, работ или услуг, а также обычной для данной сферы деятельности прибыли покупателя в следующих случаях:

1) при отсутствии на соответствующем рынке товаров, работ или услуг сделок по идентичным (однородным) товарам, работам, услугам;

2) при отсутствии предложения на этом рынке таких товаров, работ или услуг;

3) при невозможности определения соответствующих цен ввиду отсутствия либо недоступности информационных источников для определения рыночной цены.

При невозможности использования метода цены последующей реализации (в частности, при отсутствии информации о цене товаров, работ или услуг, в последующем реализованных покупателем) используется затратный метод, при котором рыночная цена товаров, работ или услуг, реализуемых продавцом, определяется как сумма произведенных затрат и обычной для данной сферы деятельности прибыли. При этом учитываются обычные в подобных случаях прямые и косвенные затраты на производство (приобретение) и (или) реализацию товаров, работ или услуг, обычные в подобных случаях затраты на транспортировку, хранение, страхование и иные подобные затраты.

При определении и признании рыночной цены товара, работы или услуги используются официальные источники информации о рыночных ценах на товары, работы или услуги и биржевых котировках.

При рассмотрении дела суд вправе учесть любые обстоятельства, имеющие значение для определения результатов сделки, не ограничиваясь обстоятельствами, перечисленными в п. 4-11 ст. 40 НК РФ.

При реализации товаров (работ, услуг) по государственным регулируемым ценам (тарифам),

установленным в соответствии с законодательством РФ, для целей налогообложения принимаются указанные цены (тарифы).

В соответствии с Налоговым кодексом доходом признается экономическая выгода в денежной или натуральной форме, учитываемая в случае возможности ее оценки и в той мере, в которой такую выгоду можно оценить, и определяемая в соответствии с главами "Налог на доходы физических лиц", "Налог на прибыль (доход) организаций", "Налог на доходы от капитала" НК РФ.

Налоговое право РФ знает два вида доходов налогоплательщика:

- 1) доходы от источников в РФ;
- 2) доходы от источников за пределами РФ в соответствии с главами "Налог на прибыль организаций", "Налог на доходы физических лиц" НК РФ.

Если положения НК РФ не позволяют однозначно отнести полученные налогоплательщиком доходы к доходам от источников в Российской Федерации либо к доходам от источников за пределами Российской Федерации, отнесение дохода к тому или иному источнику осуществляется федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов.

В аналогичном порядке в указанных доходах определяются доля, которая может быть отнесена к доходам от источников в Российской Федерации, и доли, которые могут быть отнесены к доходам от источников за пределами Российской Федерации.

Дивидендом признается любой доход, полученный акционером (участником) от организации при распределении прибыли, остающейся после налогообложения (в том числе в виде процентов по привилегированным акциям), по принадлежащим акционеру (участнику) акциям (долям) пропорционально долям акционеров (участников) в уставном (складочном) капитале этой организации.

К дивидендам также относятся любые доходы, получаемые из источников за пределами Российской Федерации, относящиеся к дивидендам в соответствии с законодательствами иностранных государств.

Не признаются дивидендами:

- 1) выплаты при ликвидации организации акционеру (участнику) этой организации в денежной или натуральной форме, не превышающие взноса этого акционера (участника) в уставный (складочный) капитал организации;
- 2) выплаты акционерам (участникам) организации в виде передачи акций этой же организации в собственность;
- 3) выплаты некоммерческой организации на осуществление ее основной уставной деятельности (не связанной с предпринимательской деятельностью), произведенные хозяйственными обществами, уставный капитал которых состоит полностью из вкладов этой некоммерческой организации.

Процентами признается любой заранее заявленный (установленный) доход, в том числе в виде дисконта, полученный по долговому обязательству любого вида (независимо от способа его оформления). При этом процентами признаются, в частности, доходы, полученные по денежным вкладам и долговым обязательствам.

4. Налоговая база. Порядок определения налоговой базы

Налоговая база представляет собой стоимостную, физическую или иную характеристику объекта налогообложения.

Налоговая база и порядок ее определения по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ.

Налоговая база и порядок ее определения по региональным и местным налогам устанавливаются НК РФ.

Налогоплательщики-организации исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных регистров бухгалтерского учета и (или) на основе иных документально подтвержденных данных об объектах, подлежащих налогообложению либо связанных с налогообложением.

При обнаружении ошибок (искажений) в исчислении налоговой базы, относящихся к прошлым налоговым (отчетным) периодам, в текущем (отчетном) налоговом периоде перерасчет налоговых обязательств производится в периоде совершения ошибки. В случае невозможности определения конкретного периода корректируются налоговые обязательства отчетного периода, в котором выявлены ошибки (искажения).

Индивидуальные предприниматели исчисляют налоговую базу по итогам каждого налогового периода на основе данных учета доходов и расходов и хозяйственных операций в порядке, определяемом Министерством финансов РФ.

Остальные налогоплательщики - физические лица исчисляют налоговую базу на основе

получаемых в установленных случаях от организаций данных об облагаемых доходах, а также данных собственного учета облагаемых доходов, осуществляемого по произвольным формам.

5. Налоговый период и отчетный период

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.

Отчетный период - это временной промежуток, по истечении которого налогоплательщики и налоговые агенты обязаны предоставить в налоговый орган налоговую отчетность применительно к каждому отдельному налогу.

Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов, по итогам которых уплачиваются авансовые платежи.

Если организация была создана после начала календарного года, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня ее создания до конца данного года. При этом днем создания организации признается день ее государственной регистрации.

При создании организации в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря, первым налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до конца календарного года, следующего за годом создания.

Если организация была ликвидирована (реорганизована) до конца календарного года, последним налоговым периодом для нее является период времени от начала этого года до дня завершения ликвидации (реорганизации).

Если организация, созданная после начала календарного года, ликвидирована (реорганизована) до конца этого года, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации).

Если организация была создана в день, попадающий в период времени с 1 декабря по 31 декабря текущего календарного года, и ликвидирована (реорганизована) раньше календарного года, следующего за годом создания, налоговым периодом для нее является период времени со дня создания до дня ликвидации (реорганизации) данной организации.

Предусмотренные правила не применяются в отношении организаций, из состава которых выделяются либо к которым присоединяются одна или несколько организаций.

Указанные правила не применяются также в отношении тех налогов, по которым налоговый период устанавливается как календарный месяц или квартал. В таких случаях при создании, ликвидации, реорганизации организации изменение отдельных налоговых периодов производится по согласованию с налоговым органом по месту учета налогоплательщика.

Если имущество, являющееся объектом налогообложения, было приобретено, реализовано (отчуждено или уничтожено) после начала календарного года, налоговый период по налогу на это имущество в данном календарном году определяется как период времени фактического нахождения имущества в собственности налогоплательщика.

6. Налоговые ставки

Налоговая ставка - это величина налоговых начислений на единицу измерения налоговой базы.

Налоговые ставки по федеральным налогам и размеры сборов по федеральным сборам устанавливаются НК РФ. В случаях, указанных в НК РФ, ставки федеральных налогов и размеры сборов могут устанавливаться Правительством РФ в порядке и пределах, определенных Налоговым кодексом.

Налоговые ставки по региональным и местным налогам устанавливаются соответственно законами субъектов РФ, нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в пределах, установленных НК РФ.

С понятием налоговых ставок тесно связано понятие налоговых льгот.

Льготами по налогам и сборам признаются предоставляемые отдельным категориям налогоплательщиков и плательщиков сборов предусмотренные законодательством о налогах и сборах преимущества по сравнению с другими налогоплательщиками или плательщиками сборов, включая возможность не уплачивать налог или сбор либо уплачивать их в меньшем размере.

Нормы законодательства о налогах и сборах, определяющие основания, порядок и условия применения льгот по налогам и сборам, не могут носить индивидуального характера.

Налогоплательщик вправе отказаться от использования льготы либо приостановить ее использование на один или несколько налоговых периодов, если иное не предусмотрено НК РФ.

Льготы по федеральным налогам и сборам устанавливаются и отменяются НК РФ. Льготы по региональным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) законами о налогах ее субъектов.

Льготы по местным налогам устанавливаются и отменяются НК РФ и (или) нормативными правовыми актами представительных органов муниципальных образований о налогах (законами городов федерального значения Москвы и Санкт-Петербурга о налогах).

7. Порядок исчисления и уплаты налога

Налогоплательщик самостоятельно исчисляет сумму налога, подлежащую уплате за налоговый период, исходя из налоговой базы, налоговой ставки и налоговых льгот.

В случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, обязанность по исчислению суммы налога может быть возложена на налоговый орган или налогового агента. В этих случаях не позднее 30 дней до наступления срока платежа налоговый орган направляет налогоплательщику налоговое уведомление.

В налоговом уведомлении должны быть указаны размер налога, подлежащего уплате, расчет налоговой базы, а также срок уплаты налога.

Форма налогового уведомления устанавливается федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов. Так, например, форма налогового уведомления установлена приказом МНС РФ от 15 марта 2004 г. N БГ-3-04/198 "О формах налоговых уведомлений"; уведомление на уплату НДС установлено приказом МНС РФ от 27 июля 2004 г. N САЭ-3-04/440@ "О форме налогового уведомления на уплату налога на доходы физических лиц"; форма уведомления на уплату авансовых платежей по ЕСН установлена приказом Федеральной налоговой службы от 27 декабря 2004 г. N САЭ-3-05/173 "О форме налогового уведомления на уплату авансовых платежей по единому социальному налогу".

Налоговое уведомление может быть передано руководителю организации (ее законному или уполномоченному представителю) или физическому лицу (его законному или уполномоченному представителю) лично под расписку или иным способом, подтверждающим факт и дату его получения. В случае, когда указанные лица уклоняются от получения налогового уведомления, данное уведомление направляется по почте заказным письмом. Налоговое уведомление считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма.

Глава VI. Налоговые правоотношения

1. Понятие налоговых правоотношений, их субъекты

Становление рынка изменяет содержание ранее существовавших отношений по обеспечению государства финансовыми ресурсами: все большее значение приобретают налоговые методы их аккумуляции.

Общественные отношения, возникающие в процессе установления и взимания налогов, пошлин, сборов и других обязательных платежей, объединенных в налоговую систему РФ, и урегулированные нормами налогового права, называются налоговыми правоотношениями*(2).

Содержание этих отношений определяется нормами, устанавливающими принципы налогов и правоспособность сторон конкретных налоговых правоотношений.

Основным содержанием налогового правоотношения является обязанность налогоплательщика внести в бюджетную систему или внебюджетный государственный (местный) фонд денежную сумму в соответствии с установленными ставками и в предусмотренные сроки, а обязанность компетентных органов - обеспечить уплату налогов. Невыполнение налогоплательщиками своей обязанности влечет за собой причинение материального ущерба государству, ограничивает его возможности по реализации функций и задач. Поэтому законодательство предусматривает строгие меры воздействия к лицам, допустившим такое правонарушение.

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

Одной из сторон налоговых правоотношений выступают Российская Федерация, субъекты РФ, муниципальные образования в лице их органов, уполномоченных устанавливать налоги.

Второй стороной являются налогоплательщики без их персонификации, т.е. каждый имеющий общие и специальные признаки субъекта налога.

Н.И. Химичева выделяет три группы субъектов налоговых правоотношений:

1) органы власти, уполномоченные обеспечить полноту и своевременность поступления налогов, - налоговые органы, таможенные органы, финансовые органы, органы налоговой полиции и др.;

2) налогоплательщики:

а) юридические лица, а также их филиалы и другие обособленные подразделения, имеющие отдельный баланс и счет в банке, занимающиеся предпринимательской деятельностью, получающие доходы на территории Российской Федерации, имеющие имущество в Российской Федерации и т.д.;

б) физические лица - граждане Российской Федерации, лица без гражданства, иностранные граждане, получающие доход; имеющие в собственности налогооблагаемое имущество; принимающие наследство и др.;

в) налоговые агенты - источники выплаты доходов: лица, на которые законодательством возложена обязанность исчисления и удержания налогов с других лиц и уплаты их в бюджеты или государственные внебюджетные фонды;

3) третьи лица - физические лица, юридические лица, другие субъекты, которые либо располагают информацией о налогоплательщике, необходимой для исчисления налогов, либо от действий которых зависит надлежащее исполнение обязанностей и реализация прав налогоплательщиков и уполномоченных органов.

И.И. Кучеров предлагает следующую классификацию участников налоговых правоотношений:

1) субъекты, наделенные компетенцией по установлению и введению налогов (органы представительной власти);

2) субъекты, на которых в соответствии с законодательством о налогах и сборах возложена обязанность по уплате налогов (сборов) в бюджет или внебюджетный фонд (налогоплательщики и плательщики сборов);

3) субъекты, содействующие уплате налогов и сборов (налоговые агенты, банки и сборщики налогов);

4) субъекты, содействующие налоговому администрированию (органы регистрации, эксперты, специалисты, переводчики, понятые и свидетели);

5) субъекты, осуществляющие налоговое администрирование (финансовые органы, налоговые органы, таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов);

6) субъекты, осуществляющие правоохранительную функцию в сфере налогообложения (федеральные органы налоговой полиции, органы прокуратуры, органы внутренних дел);

7) субъекты, рассматривающие дела и исполняющие решения о взыскании налоговых санкций (судебные органы и органы принудительного исполнения).

Отношения в сфере налогообложения регламентируются исключительно нормами законодательства о налогах и сборах, тем более что правовая регламентация налоговых правоотношений с 1 января 1999 г. осуществляется в налоговой сфере не разрозненной совокупностью финансово-правовых норм, а "возглавляется" кодифицированным законодательным актом, который комплексно унифицировал не только предмет правового регулирования налоговых отношений, но и установил особые юридические средства регулирования - установления и формы, касающиеся способов возникновения прав и обязанностей, средств юридического воздействия, способов защиты прав, процедурно-процессуальных форм и т.д. О том, что налоговые правоотношения могут регламентироваться нормами иных отраслей права, а также иными отраслями законодательства, в НК РФ ничего не сказано, что, по мнению многих авторов, исключает возможность регламентации налоговых отношений иными нормами, которые не входят в состав законодательства о налогах и сборах, даже несмотря на то обстоятельство, что в подп. 1 п. 1 ст. 21 НК РФ упоминается о неких "иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах". Таким образом, отношения в сфере налогообложения могут регламентироваться только законодательством о налогах и сборах, но никак не нормами, которые содержатся в иных нормативных актах, не отвечающих требованиям ст. 1 НК РФ.

2. Участники отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

Согласно ст. 9 НК РФ участниками отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах, являются:

1) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налогоплательщиками или плательщиками сборов;

2) организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами;

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

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

Федерации);

5) государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы, должностные лица и организации, осуществляющие в установленном порядке прием от налогоплательщиков (плательщиков сборов) денежных средств в счет уплаты налогов (сборов) и их перечисление (перевод) в бюджеты (сборщики налогов и сборов);

6) органы государственных внебюджетных фондов.

Хотелось бы отметить тот факт, что законодательно закрепленный в НК РФ перечень далеко не полон, ибо не охватывает всех потенциальных и реальных участников налоговых правоотношений. Фактически налоговые отношения затрагивают большее количество субъектов, поскольку установление, введение и взимание налогов в доход государства требует также привлечения иных физических и юридических лиц, органов власти и местного самоуправления, которые прямо не обозначены в качестве участников налоговых отношений, но наделены налоговым законодательством соответствующими правами и обязанностями.

Рассмотрим более детально всех участников налоговых правоотношений.

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

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

Согласно ст. 48 ГК РФ юридическим лицом признается организация, которая имеет в собственности, хозяйственном ведении или оперативном управлении обособленное имущество, отвечает по своим обязательствам этим имуществом, может от своего имени приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, нести обязанности, быть истцом и ответчиком в суде.

Согласно части первой НК РФ филиалы и другие обособленные подразделения российских организаций налогоплательщиками не являются, а лишь выполняют обязанности этих организаций по уплате налогов и сборов на той территории, на которой эти филиалы и иные обособленные подразделения осуществляют свою деятельность.

Напомним, что согласно ст. 55 ГК РФ филиалом является обособленное подразделение юридического лица, расположенное вне места его нахождения и осуществляющее все его функции или их часть, в том числе функции представительства.

Согласно НК РФ физические лица - граждане Российской Федерации, иностранные граждане и лица без гражданства. Физическими лицами признаются граждане, способные иметь гражданские права и обязанности, а также своими действиями приобретать и осуществлять гражданские права, создавать для себя гражданские обязанности и исполнять их, т.е. обладающие правоспособностью и дееспособностью. Для признания физического лица налоговым резидентом Российской Федерации оно должно фактически находиться на территории Российской Федерации не менее 183 дней в календарном году.

Индивидуальные предприниматели - это физические лица, зарегистрированные в установленном порядке и осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, а также частные нотариусы, адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты.

Обратим внимание на то, что законодательно установлено правило, что физические лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, но не зарегистрировавшиеся в качестве индивидуальных предпринимателей в нарушение требований гражданского законодательства Российской Федерации, при исполнении обязанностей, возложенных на них НК РФ, не вправе ссылаться на то, что они индивидуальными предпринимателями не являются.

При рассмотрении такой категории налогового права, как налогоплательщик, необходимо вспомнить и о понятии "взаимозависимые лица".

Взаимозависимыми лицами признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать непосредственное влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц.

Статьей 20 НК РФ установлено, что взаимозависимыми лицами для целей налогообложения признаются физические лица и (или) организации, отношения между которыми могут оказывать влияние на условия или экономические результаты их деятельности или деятельности представляемых ими лиц,

а именно:

1) одна организация непосредственно и (или) косвенно участвует в другой организации, и суммарная доля такого участия составляет более 20%. Доля косвенного участия одной организации в другой через последовательность иных организаций определяется в виде произведения долей непосредственного участия организаций этой последовательности одна в другой;

2) одно физическое лицо подчиняется другому физическому лицу по должностному положению;

3) лица состоят в соответствии с семейным законодательством Российской Федерации в брачных отношениях, отношениях родства или свойства, усыновителя и усыновленного, а также попечителя и опекаемого.

Кроме того, суд может признать лица взаимозависимыми по иным основаниям, если отношения между этими лицами могут повлиять на результаты сделок по реализации товаров (работ, услуг).

Организации и физические лица, признаваемые в соответствии с НК РФ налоговыми агентами. Новый НК РФ впервые ввел на законодательном уровне определения многих терминов, которые ранее трактовались лишь правовыми дисциплинами. В частности, НК РФ раскрыто понятие "налоговый агент".

Под налоговыми агентами понимаются лица (организации и физические лица), на которых в соответствии с НК РФ (т.е. непосредственно НК РФ или принятыми в соответствии с ним актами регионального или местного законодательства о налогах и сборах) возлагаются обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению соответствующего налога в бюджет или внебюджетный фонд.

Другими словами, налоговыми агентами являются те организации, индивидуальные предприниматели, которые при выплате заработной платы или вознаграждений по договорам гражданско-правового характера удерживают из доходов своих работников и уплачивают в бюджет или внебюджетный фонд подоходный и социальный налоги.

Налоговыми агентами являются и все российские организации, имеющие договорные отношения с иностранными организациями или физическими лицами, осуществляющими экономическую деятельность в Российской Федерации помимо своего постоянного представительства, если в результате таких отношений эти иностранные организации или физические лица имеют доход, подлежащий налогообложению, либо какой-то иной объект налогообложения, предусмотренный российским налоговым законодательством.

Налоговыми агентами могут выступать как организации, так и физические лица. Физические лица будут считаться налоговыми агентами в том случае, если они сами являются индивидуальными предпринимателями и у них имеются наемные работники. Уплата подоходного налога за наемных работников и создает налогового агента - физическое лицо. Это единственный случай. В остальных случаях налоговыми агентами являются организации.

Обязанности налогового агента могут быть возложены только на те организации или физических лиц, которые являются источниками выплат средств налогоплательщику, т.е. от которых налогоплательщик получает доход, и только законодательством о налогах и сборах. В частности, обязанности налогового агента не могут возлагаться на лицо на основании нормативных актов министерств и ведомств.

Обязанности налогового агента у организации или физического лица могут возникать главным образом в следующих случаях:

1) при выплате дохода физическому лицу - по подоходному налогу;

2) при выплате дохода иностранному юридическому лицу - по налогу на доходы иностранных юридических лиц от источников в Российской Федерации, не связанные с их деятельностью в Российской Федерации;

3) при перечислении средств иностранным юридическим лицам, не состоящим на учете в налоговом органе, в счет оплаты за товары (работы, услуги) - в отношении НДС;

4) при осуществлении выплат физическим лицам по трудовому договору, а также по гражданско-правовым договорам, предметом которых являются выполнение работ, оказание услуг, - по страховым взносам.

Налоговые органы. Налоговые органы являются уполномоченной стороной во взаимоотношениях с налогоплательщиками по поводу уплаты налогов, осуществления налогового контроля, привлечения в случае нарушения законодательства о налогах и сборах к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Налоговыми органами в Российской Федерации являются Федеральная налоговая служба и ее территориальные подразделения в Российской Федерации.

Налоговые органы составляют единую централизованную систему контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов, а в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и

своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

Налоговые органы действуют посредством административных актов, которые ими же и выполняются. Эти органы правомочны накладывать на лиц, подлежащих налогообложению, не только чисто финансовые обязательства в виде уплаты налогов и сборов, но и обязательства подавать декларацию, являться по вызову в налоговые органы и т.д.

В своей деятельности налоговые органы руководствуются Конституцией РФ, НК РФ, федеральными законами и иными законодательными актами Российской Федерации, нормативными правовыми актами Президента РФ и Правительства РФ, а также нормативными правовыми актами органов государственной власти субъектов РФ и органов местного самоуправления, принимаемыми в пределах их полномочий по вопросам налогов и сборов.

Таможенные органы (федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, подчиненные ему таможенные органы Российской Федерации). Для реализации всего комплекса таможенных мероприятий (взимания таможенных платежей, таможенного оформления, таможенного контроля и т.д.) в Российской Федерации созданы специальные таможенные органы.

Федеральная таможенная служба является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим в соответствии с законодательством Российской Федерации функции по контролю и надзору в области таможенного дела, а также функции агента валютного контроля и специальные функции по борьбе с контрабандой, иными преступлениями и административными правонарушениями.

Федеральная таможенная служба осуществляет свою деятельность непосредственно через таможенные органы и представительства Службы за рубежом во взаимодействии с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления, Центральным банком РФ, общественными объединениями и иными организациями.

Согласно ст. 34 НК РФ таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами.

Сборщики налогов и сборов. Сборщиками налогов признаются уполномоченные на то органы и должностные лица, которые могут осуществлять прием от налогоплательщиков средств в уплату налогов и сборов и перечисление их в бюджет - те государственные органы исполнительной власти и исполнительные органы местного самоуправления, другие уполномоченные ими органы и должностные лица, на которые помимо налоговых и таможенных органов возлагается обязанность принимать от налогоплательщиков (плательщиков сборов) средства в уплату налогов (сборов) и перечислять их в бюджет. В этой роли могут выступать банки, отделения связи, местные администрации в сельской местности и некоторые другие лица.

В то же время ст. 9 НК РФ не определяет ни универсальных прав и обязанностей таких лиц, ни других общих для них правовых характеристик (за исключением стандартной формулировки об установлении прав, обязанностей и ответственности сборщиков налогов и (или) сборов в соответствии с требованиями НК РФ, федеральных законов и законодательных актов субъектов РФ о налогах и (или) сборах). Да и сам термин нигде больше в НК РФ не используется и не упоминается.

Органы государственных внебюджетных фондов. Внебюджетные фонды - это форма перераспределения и использования финансовых ресурсов, привлекаемых государством для финансирования некоторых общественных потребностей и комплексно расходующихся на основе оперативной самостоятельности. Они выступают одним из звеньев общегосударственных финансов.

Государственные внебюджетные фонды создаются на основе соответствующих актов высших органов власти двумя путями, в которых регламентируется их деятельность, указываются источники формирования, определяются порядок и направления использования денежных фондов.

В Российской Федерации образованы следующие внебюджетные фонды:

1) страховые взносы на социальное обеспечение: а) пенсионный фонд; б) Фонд обязательного медицинского страхования; в) Фонд социального страхования РФ;

2) специальные фонды:

а) дорожные фонды;

б) природоохранные фонды;

в) фонды развития территории;

3) общественные фонды:

а) независимые пенсионные фонды;

б) фонды поддержки науки, образования, медицины.

Организация функционирования внебюджетных фондов находится в ведении государственных органов власти - центральных, республиканских и местных.

Права, обязанности и ответственность органов государственных внебюджетных фондов определяются НК РФ, федеральными законами и принятыми в соответствии с ними законодательными актами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления о налогах и (или) сборах.

3. Права и обязанности участников отношений, регулируемых законодательством о налогах и сборах

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

Согласно ст. 21 НК РФ налогоплательщики и плательщики сборов имеют право:

1) получать от налоговых органов по месту учета бесплатную информацию о действующих налогах и сборах, законодательстве о налогах и сборах и об иных актах, содержащих нормы законодательства о налогах и сборах, а также о правах и обязанностях налогоплательщиков, полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

2) получать от налоговых органов письменные разъяснения по вопросам применения законодательства о налогах и сборах;

3) использовать налоговые льготы при наличии оснований и в порядке, установленном законодательством о налогах и сборах;

4) получать отсрочку, рассрочку, налоговый кредит или инвестиционный налоговый кредит в порядке и на условиях, установленных НК РФ;

5) на своевременный зачет или возврат сумм излишне уплаченных либо излишне взысканных налогов;

6) представлять свои интересы в налоговых правоотношениях лично либо через своего представителя;

7) представлять налоговым органам и их должностным лицам пояснения по исчислению и уплате налогов, а также по актам проведенных налоговых проверок;

8) присутствовать при проведении выездной налоговой проверки;

9) получать копии акта налоговой проверки и решений налоговых органов, а также требования об уплате налога;

10) требовать от должностных лиц налоговых органов соблюдения законодательства о налогах и сборах при совершении ими действий в отношении налогоплательщиков;

11) не выполнять неправомерные акты и требования налоговых органов и их должностных лиц, не соответствующие НК РФ или иным федеральным законам;

12) обжаловать в установленном порядке решения налоговых органов и действия (бездействие) их должностных лиц;

13) требовать соблюдения налоговой тайны;

14) требовать в установленном порядке возмещения в полном объеме убытков, причиненных незаконными решениями налоговых органов или незаконными действиями (бездействием) их должностных лиц.

Обращаем внимание, что список правомочий налогоплательщиков не является исчерпывающим, кроме этого налогоплательщики имеют иные права, установленные Налоговым кодексом и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Права налогоплательщиков обеспечиваются соответствующими обязанностями должностных лиц налоговых органов. Неисполнение или ненадлежащее исполнение обязанностей по обеспечению прав налогоплательщиков влечет ответственность, предусмотренную федеральными законами.

Обязанности налогоплательщика перечислены в ст. 23 НК РФ. Налогоплательщик обязан:

1) уплачивать законно установленные налоги;

2) встать на учет в органах Федеральной налоговой службы, если такая обязанность предусмотрена НК РФ;

3) вести в установленном порядке учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах;

4) представлять в налоговый орган по месту учета в установленном порядке налоговые декларации по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах;

5) представлять налоговым органам и их должностным лицам в случаях, предусмотренных НК РФ, документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов;

6) выполнять законные требования налогового органа об устранении выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах, а также не препятствовать законной деятельности должностных

лиц налоговых органов при исполнении ими своих служебных обязанностей;

7) предоставлять налоговому органу необходимую информацию и документы в случаях и порядке, предусмотренном НК РФ;

8) в течение трех лет обеспечивать сохранность данных бухгалтерского учета и других документов, необходимых для исчисления и уплаты налогов, а также документов, подтверждающих полученные доходы (для организаций - также и произведенные расходы) и уплаченные (удержанные) налоги;

9) нести иные обязанности, предусмотренные законодательством о налогах и сборах.

Налогоплательщики - организации и индивидуальные предприниматели помимо обязанностей, предусмотренных п. 1 ст. 23 НК РФ, обязаны сообщать в налоговый орган по месту учета:

1) об открытии или закрытии счетов - в пятидневный срок;

2) обо всех случаях участия в российских и иностранных организациях, - в срок не позднее одного месяца со дня начала такого участия;

3) обо всех обособленных подразделениях, созданных на территории Российской Федерации, - в срок не позднее одного месяца со дня их создания, реорганизации или ликвидации;

4) о прекращении своей деятельности, объявлении о несостоятельности (банкротстве), ликвидации или реорганизации - в срок не позднее трех дней со дня принятия такого решения;

5) об изменении своего места нахождения - в срок не позднее десяти дней со дня принятия такого решения.

За невыполнение или ненадлежащее выполнение возложенных на него обязанностей налогоплательщик (плательщик сборов) несет ответственность согласно законодательству Российской Федерации.

Налогоплательщики, уплачивающие налоги в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, также несут обязанности, предусмотренные таможенным законодательством Российской Федерации.

Устанавливая обязанности налоговых агентов, НК РФ в целом повторил те полномочия, которые ранее были предусмотрены нормативными правовыми актами и применялись в налоговых отношениях. Права налоговых агентов и налогоплательщиков совпадают практически полностью. Разница есть в налоговых обязанностях. Согласно ст. 23 НК РФ налоговые агенты имеют те же права и несут те же обязанности, что и налогоплательщики. Кроме того, налоговые агенты обязаны:

1) правильно и своевременно исчислять, удерживать из средств, выплачиваемых налогоплательщикам, и перечислять в бюджеты (внебюджетные фонды) соответствующие налоги;

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

3) вести учет выплаченных налогоплательщикам доходов, удержанных и перечисленных в бюджеты (внебюджетные фонды) налогов, в том числе персонально по каждому налогоплательщику;

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

Согласно ст. 31 НК РФ налоговые органы вправе:

1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по установленным формам, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

2) проводить налоговые проверки в порядке, установленном НК РФ;

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

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

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

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

7) определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды);

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

9) взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также взыскивать пени в порядке, установленном НК РФ;

10) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

11) требовать от банков документы, подтверждающие исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов и инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени;

12) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

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

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

15) создавать налоговые посты в порядке, установленном НК РФ;

16) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

а) о взыскании налоговых санкций с лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

б) о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

в) о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;

г) о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;

д) о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды);

е) в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Должностные лица налоговых органов имеют право в установленном законодательством порядке:

1) проверять все документы, связанные с исчислением и уплатой налогов, получать необходимые объяснения, справки и сведения по вопросам, возникающим при проверках;

2) обследовать любые предметы, используемые для извлечения доходов (прибыли), либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места их нахождения;

3) приостанавливать операции налогоплательщиков по счетам в банках и кредитных учреждениях в случаях непредставления в налоговый орган документов, связанных с исчислением или уплатой налогов;

4) налагать на руководителей банков, кредитных учреждений, а также финансовых органов административные штрафы в случае невыполнения указаний налоговых органов;

5) изымать у налогоплательщиков документы, свидетельствующие о сокрытии или занижении дохода (прибыли) или о сокрытии иных объектов от налогообложения, с одновременным производством осмотра документов и фиксацией их содержания;

6) получать без оплаты от всех юридических лиц данные, необходимые для исчисления налоговых платежей плательщиков;

7) другие права, предусмотренные законодательными актами.

Налоговые органы обязаны (ст. 32 НК РФ):

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

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

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

6) соблюдать налоговую тайну;

7) направлять налогоплательщику или налоговому агенту копии акта налоговой проверки и

решения налогового органа, а также в случаях, предусмотренных НК РФ, - налоговое уведомление и требование об уплате налога и сбора.

8) при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Список обязанностей налоговых органов далеко не полон, и законодательством на них могут быть возложены иные обязанности.

Права таких участников налоговых правоотношений, как таможенные органы, органы государственных внебюджетных фондов, сборщики налогов и сборов, определяются и непосредственно НК РФ, и специальным законодательством, регулирующим деятельность соответствующих органов.

Так, например, права таможенных органов устанавливаются Налоговым и Таможенным кодексами РФ. Статья 34 НК РФ определила, что таможенные органы пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также другими федеральными законами.

Глава VII. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов

1. Основания возникновения, изменения и прекращения обязанности по уплате налога или сбора

Конституционная обязанность платить законно установленные налоги и сборы имеет особый публичноправовой характер. В рамках конституционного обязательства по уплате налогов на налогоплательщика возложена обязанность уплатить законно установленные налоги и сборы, а на кредитные учреждения - обязанность обеспечить перечисление соответствующих платежей в бюджет.

Статьей 44 НК РФ установлено правило, согласно которому обязанность по уплате налога или сбора возникает, изменяется и прекращается при наличии оснований, установленных НК РФ или иным актом законодательства о налогах и сборах.

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

Налогоплательщик обязан самостоятельно исполнить обязанность по уплате налога, если иное не предусмотрено законом, в срок, установленный законодательством о налогах и сборах, или досрочно.

Обязанность по уплате налога исполняется в валюте Российской Федерации. Иностранцами, организациями, а также физическими лицами, не являющимися налоговыми резидентами Российской Федерации, а также в иных случаях, предусмотренных федеральными законами, обязанность по уплате налога может исполняться в иностранной валюте.

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

Обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается:

- 1) с уплатой налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора;
- 2) с возникновением обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора;
- 3) со смертью налогоплательщика или с признанием его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. В этом случае задолженность по имущественным налогам умершего лица либо лица, признанного умершим, погашается в пределах стоимости наследственного имущества;
- 4) с ликвидацией организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами).

Перечень оснований, по которым обязанность по уплате налога и (или) сбора прекращается, не является исчерпывающим. Называя конкретные основания, прекращающие данную обязанность (уплата налога, смерть налогоплательщика или признание его умершим, ликвидация организации-налогоплательщика), законодатель предусматривает также возможность наличия в актах законодательства о налогах и (или) сборах иных оснований, по которым обязанность по уплате налога и (или) сбора может считаться прекращенной. В действующем законодательстве, например, таким основанием является списание безнадежных долгов по налогам и сборам (ст. 59 НК РФ).

Остановимся более детально на основных случаях прекращения налогового обязательства.

Уплата налога и (или) сбора налогоплательщиком или плательщиком сбора. Самым распространенным основанием для прекращения обязанности по уплате налога является непосредственно его уплата.

В соответствии со ст. 45 НК РФ обязанность по уплате налога считается исполненной налогоплательщиком с момента предъявления в банк поручения на уплату соответствующего налога при наличии достаточного денежного остатка на счете налогоплательщика, а при уплате налогов наличными денежными средствами - с момента внесения денежной суммы в счет уплаты налога в банк или кассу органа местного самоуправления либо организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Конституционное обязательство по уплате законно установленных налогов и сборов может считаться исполненным в тот момент, когда денежные средства налогоплательщиков поступают на бюджетные счета. В соответствии с постановлением Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 г. N 24-П "По делу о проверке конституционности п. 3 ст. 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" налог считается уплаченным со дня списания кредитным учреждением плательщика с расчетного счета налогоплательщика независимо от времени зачисления сумм на соответствующий бюджетный или внебюджетный счет. Однако Конституционный Суд РФ по ходатайству МНС России вынес определение от 25 июля 2001 г. N 138-О, согласно которому выводы, содержащиеся в постановлении Конституционного Суда РФ N 24-П, касаются только добросовестных налогоплательщиков, что предполагает обязанность налоговых органов и других органов государства осуществлять контроль за исполнением налоговых обязательств в установленном порядке, проводить проверку добросовестности налогоплательщиков и банков и, в случаях выявления их недобросовестности, обеспечивать охрану интересов государства, в том числе с использованием механизмов судебной защиты. Таким образом, норма ст. 45 НК РФ рассчитана на добросовестные действия налогоплательщика, направленные на реальное исполнение обязанности по уплате налога, что подтверждено постановлениями Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ.

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

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банке.

Возникновение обстоятельств, с которыми законодательство о налогах и (или) сборах связывает прекращение обязанности по уплате данного налога и сбора. Налоговое обязательство возникает из закона и носит односторонний характер. Установить налог или сбор можно только законом и только путем прямого перечисления в законе существенных элементов налогового обязательства, оговоренных в ст. 17 НК РФ. Кроме этого, законодательством о налогах и сборах могут вводиться определенные основания, вызывающие прекращение обязанности по уплате конкретного налога и сбора. Установление таких обстоятельств в законодательстве является основанием прекращения обязанности по уплате данного налога или сбора.

Смерть налогоплательщика или признание его умершим в порядке, установленном гражданским законодательством Российской Федерации. Согласно ст. 17 ГК РФ способность иметь гражданские права и нести обязанности (гражданская правоспособность) у гражданина возникает в момент его рождения и прекращается смертью. Моментом завершения жизни человека считается такое состояние организма, при котором восстановление его жизнедеятельности уже невозможно. Факт смерти гражданина констатируется соответствующим свидетельством, выданном органами ЗАГС.

Гражданин может быть по заявлению заинтересованных лиц признан судом безвестно отсутствующим, если в течение года по месту его жительства нет сведений о месте его пребывания.

При невозможности установить день получения последних сведений об отсутствующем началом исчисления срока для признания безвестно отсутствующим считается первое число месяца, следующего за тем, в котором были получены последние сведения об отсутствующем, а при невозможности установить этот месяц - 1 января следующего года (ст. 42 ГК РФ).

Гражданин может быть объявлен судом умершим, если по месту его жительства нет сведений о месте его пребывания в течение 5 лет, а если он пропал без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, - в течение 6 месяцев.

Военнослужащий или иной гражданин, пропавший без вести в связи с военными действиями, может быть объявлен судом умершим не ранее чем по истечении 2 лет со дня окончания военных действий.

Днем смерти гражданина, объявленного умершим, считается день вступления в законную силу решения суда об объявлении его умершим. В случае объявления умершим гражданина, пропавшего без вести при обстоятельствах, угрожавших смертью или дающих основание предполагать его гибель от определенного несчастного случая, суд может признать днем смерти этого гражданина день его предполагаемой гибели (ст. 45 ГК РФ).

Ликвидация организации-налогоплательщика после проведения ликвидационной комиссией всех расчетов с бюджетами (внебюджетными фондами). Ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам.

Юридическое лицо может быть ликвидировано:

- 1) по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица;
- 2) по решению суда.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны незамедлительно письменно сообщить об этом в уполномоченный государственный орган для внесения в Единый государственный реестр юридических лиц сведений о том, что юридическое лицо находится в процессе ликвидации.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, назначают ликвидационную комиссию (ликвидатора) и устанавливают порядок и сроки ликвидации в соответствии с действующим законодательством. С момента назначения ликвидационной комиссии к ней переходят полномочия по управлению делами юридического лица.

Ликвидационная комиссия принимает меры к выявлению кредиторов и получению дебиторской задолженности, а также письменно уведомляет кредиторов о ликвидации юридического лица.

Выплата денежных сумм кредиторам ликвидируемого юридического лица производится ликвидационной комиссией в порядке очередности, установленной ГК РФ. Оставшееся после удовлетворения требований кредиторов имущество юридического лица передается его учредителям (участникам), имеющим вещные права на это имущество или обязательственные права в отношении этого юридического лица, если иное не предусмотрено законом, иными правовыми актами или учредительными документами юридического лица.

Ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо - прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц (ст. 61-63 ГК РФ).

2. Взыскание налога, сбора, пени за счет денежных средств, имущества, находящихся на счетах налогоплательщика

НК РФ исходит из того, что обязанность по уплате налогов и сборов должна исполняться налогоплательщиком добровольно. Однако по отношению к налогоплательщикам (плательщикам сборов), не исполняющим добровольно свои обязанности по уплате налогов (сборов), НК РФ предусматривает возможность принудительного исполнения этой обязанности.

Согласно п. 1 ст. 45 НК РФ взыскание налога с организаций производится в бесспорном порядке, если иное не предусмотрено НК РФ. Взыскание налога с организации не может быть произведено в бесспорном порядке, если обязанность по уплате налога основана на изменении налоговым органом:

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

В случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок производится взыскание налога за счет денежных средств, находящихся на счетах налогоплательщика в банке, путем взыскания налога за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 47 и 48 НК РФ.

Статья 47 НК РФ устанавливает ряд условий для обращения взыскания налога, а также пеней за счет имущества налогоплательщика.

Взыскать недоимки по налогам может только налоговый орган, при недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика (или налогового агента) или отсутствии информации о счетах налогоплательщика (налогового агента), и только в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога.

Обоснованное решение об обращении взыскания на имущество организации выносится руководителем (его заместителем) налогового органа. В этом решении необходимо указать на то, что налогоплательщик имеет неисполненную обязанность по уплате налога и сбора и что взыскать эту задолженность за счет денежных средств, находящихся на счетах данной организации, не

представляется возможным из-за отсутствия на них необходимого денежного остатка.

Постановление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации должно содержать:

- 1) фамилию, имя, отчество должностного лица и наименование налогового органа, выдавшего указанное постановление;
- 2) дату принятия и номер решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика или налогового агента;
- 3) наименование и адрес налогоплательщика-организации или налогового агента - организации, на чье имущество обращается взыскание;
- 4) резолютивную часть решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации;
- 5) дату вступления в силу решения руководителя (его заместителя) налогового органа о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации;
- 6) дату выдачи указанного постановления.

Постановление о взыскании налога подписывается руководителем налогового органа (его заместителем) и заверяется гербовой печатью налогового органа.

На основании этого решения составляется постановление о взыскании налога (сбора) за счет имущества налогоплательщика, которое направляется судебному приставу-исполнителю. Само взыскание производится судебным приставом в порядке, установленном Федеральным законом от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" (в ред. от 22 августа 2004 г.) с учетом особенностей, предусмотренных НК РФ.

НК РФ определяет собственную очередность обращения взыскания на имущество налогоплательщика-организации. Эта очередность установлена п. 4 ст. 47 НК РФ.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации производится последовательно в отношении:

- 1) наличных денежных средств;
- 2) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непромышленных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;
- 3) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
- 4) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
- 5) 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;
- 6) другого имущества.

Взыскание может быть обращено и на имущество, не входящее в эту группу, но при условии, что соответствующие договоры на передачу этого имущества будут расторгнуты или признаны недействительными в установленном порядке (в соответствии с гражданским законодательством - гл. 9 и 29 ГК РФ).

Все исполнительные действия должны быть совершены, и требования, содержащиеся в постановлении, исполнены судебным приставом-исполнителем в двухмесячный срок со дня поступления к нему указанного постановления. Это тот срок, в течение которого должны быть совершены исполнительные действия, включая реализацию имущества и перечисление вырученных средств в бюджет или внебюджетный фонд (п. 3 ст. 47 НК РФ).

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации обязанность по уплате налога считается исполненной с момента реализации имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации и погашения задолженности налогоплательщика-организации или налогового агента - организации за счет вырученных сумм (п. 5 ст. 47 НК РФ).

Отметим, что должностные лица налоговых органов не вправе приобретать имущество налогоплательщика-организации или налогового агента - организации, реализуемое в порядке исполнения решения о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика-организации или налогового агента - организации.

Данное правило имеет целью защиту интересов налогоплательщика и позволяет избежать злоупотреблений со стороны должностных лиц налоговых органов, возжелавших приобрести то или иное имущество налогоплательщика. При нарушении этого правила налогоплательщик и заинтересованные

государственные органы вправе оспорить неправомерную сделку с этим имуществом как не соответствующую требованиям законодательства и признать ее недействительной в силу ст. 168 ГК РФ.

В случае неисполнения налогоплательщиком - физическим лицом или налоговым агентом - физическим лицом в установленный срок обязанности по уплате налога налоговый орган (таможенный орган) вправе обратиться в суд с иском о взыскании налога за счет имущества, в том числе денежных средств на счетах в банке и наличных денежных средств, данного налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица в пределах сумм, указанных в требовании об уплате налога (ст. 48 НК РФ).

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица подается в арбитражный суд (в отношении имущества физического лица, зарегистрированного в качестве индивидуального предпринимателя) или в суд общей юрисдикции (в отношении имущества физического лица, не имеющего статуса индивидуального предпринимателя).

Исковое заявление о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица может быть подано в соответствующий суд налоговым органом (таможенным органом) в течение шести месяцев после истечения срока исполнения требования об уплате налога.

К исковому заявлению о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица может прилагаться ходатайство налогового органа (таможенного органа) о наложении ареста на имущество ответчика в порядке обеспечения искового требования.

Рассмотрение дел по искам о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица производится в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации или гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица на основании вступившего в законную силу решения суда производится в соответствии с Федеральным законом "Об исполнительном производстве" с учетом особенностей, предусмотренных законодательством РФ, в том числе и НК РФ.

Взыскание налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица производится последовательно в отношении:

- 1) денежных средств на счетах в банке;
- 2) наличных денежных средств;
- 3) имущества, не участвующего непосредственно в производстве продукции (товаров), в частности ценных бумаг, валютных ценностей, непроизводственных помещений, легкового автотранспорта, предметов дизайна служебных помещений;
- 4) готовой продукции (товаров), а также иных материальных ценностей, не участвующих и (или) не предназначенных для непосредственного участия в производстве;
- 5) сырья и материалов, предназначенных для непосредственного участия в производстве, а также станков, оборудования, зданий, сооружений и других основных средств;
- 6) 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;
- 7) другого имущества, за исключением предназначенного для повседневного личного пользования физическим лицом или членами его семьи, определяемого в соответствии с законодательством Российской Федерации.

В случае взыскания налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица обязанность по уплате налога считается исполненной с момента его реализации и погашения задолженности за счет вырученных сумм. С момента наложения ареста на имущество и до перечисления вырученных сумм в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) пени за несвоевременное перечисление налогов не начисляются.

Повторимся, что должностные лица налоговых органов (таможенных органов) не вправе приобретать имущество налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица, реализуемое в порядке исполнения решения суда о взыскании налога за счет имущества налогоплательщика - физического лица или налогового агента - физического лица.

3. Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) при ликвидации и реорганизации юридического лица

Ликвидация юридического лица влечет его прекращение без перехода прав и обязанностей в порядке правопреемства к другим лицам (ст. 61 ГК РФ). ГК РФ в ст. 62-65 регулирует вопросы ликвидации юридического лица и вытекающие из этого имущественные обязательства.

Юридическое лицо может быть ликвидировано:

1) по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами, в том числе в связи с истечением срока, на который создано юридическое лицо, с достижением цели, ради которой оно создано, или с признанием судом недействительной регистрации юридического лица в связи с допущенными при его создании нарушениями закона или иных правовых актов, если эти нарушения носят неустранимый характер;

2) по решению суда в случае осуществления деятельности без надлежащего разрешения (лицензии) либо деятельности, запрещенной законом, либо с иными неоднократными или грубыми нарушениями закона или иных правовых актов, либо при систематическом осуществлении общественной или религиозной организацией (объединением), благотворительным или иным фондом деятельности, противоречащей его уставным целям, а также в иных случаях, предусмотренных ГК РФ.

Требование о ликвидации юридического лица может быть предъявлено в суд государственным органом или органом местного самоуправления, которому право на предъявление такого требования предоставлено законом.

Решением суда о ликвидации юридического лица на его учредителей (участников) либо орган, уполномоченный на ликвидацию юридического лица его учредительными документами, могут быть возложены обязанности по осуществлению ликвидации юридического лица.

Если стоимость имущества такого юридического лица недостаточна для удовлетворения требований кредиторов, оно может быть ликвидировано только в порядке, предусмотренном ст. 65 ГК РФ, т.е. в порядке банкротства.

Учредители (участники) юридического лица или орган, принявшие решение о ликвидации юридического лица, обязаны незамедлительно письменно сообщить об этом органу, осуществляющему государственную регистрацию юридических лиц и налогоплательщиков.

При ликвидации юридического лица обязано сообщить в налоговый орган о принятии решения о ликвидации по установленной форме в десятидневный срок с момента вынесения решения.

Ликвидационная комиссия представляет в налоговый орган:

1) заявление о снятии с учета по установленной форме, где указываются наименование налогового органа, в который подается заявление, дата его представления, наименование и ИНН юридического лица, номер и серия свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, причина снятия с учета;

2) копию распорядительного документа (решение, постановление, приказ) учредителей (участников) или уполномоченного органа либо решение суда о ликвидации и копию распорядительного документа о создании ликвидационной комиссии;

3) промежуточный ликвидационный баланс;

4) свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Факт снятия с учета юридического лица подтверждается подписью начальника соответствующего учреждения, скрепленной гербовой печатью, на заявлении налогоплательщика о снятии с учета.

Обязанность по уплате налогов и сборов (пеней, штрафов) ликвидируемой организации исполняется ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества (п. 1 ст. 49 НК РФ).

В случае, если денежных средств ликвидируемой организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, недостаточно для исполнения обязанности по уплате налогов и сборов, причитающихся пеней и штрафов, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации (п. 2 ст. 49 НК РФ). При этом очередность исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов при ликвидации организации среди расчетов с другими кредиторами такой организации определяется гражданским законодательством Российской Федерации (п. 3 ст. 49 НК РФ).

Таким образом, обязанности по уплате налогов и сборов ликвидируемой организации исполняются ликвидационной комиссией за счет денежных средств указанной организации, в том числе полученных от реализации ее имущества, а в случае, если указанных средств недостаточно, остающаяся задолженность должна быть погашена учредителями (участниками) указанной организации в пределах и порядке, установленных законодательством Российской Федерации.

Согласно ст. 64 ГК РФ при ликвидации юридического лица требования его кредиторов удовлетворяются в следующей очередности:

1) в первую очередь удовлетворяются требования граждан, перед которыми ликвидируемое юридическое лицо несет ответственность за причинение вреда жизни или здоровью, путем

капитализации соответствующих повременных платежей;

2) во вторую очередь производятся расчеты по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, и по выплате вознаграждений по авторским договорам;

3) в третью очередь удовлетворяются требования кредиторов по обязательствам, обеспеченным залогом имущества ликвидируемого юридического лица;

4) в четвертую очередь погашается задолженность по обязательным платежам в бюджет и во внебюджетные фонды;

5) в пятую очередь производятся расчеты с другими кредиторами в соответствии с законом.

При ликвидации банков или других кредитных учреждений, привлекающих средства граждан, в первую очередь удовлетворяются требования граждан, являющихся кредиторами банков или других кредитных учреждений, привлекающих средства граждан.

Требования каждой очереди удовлетворяются после полного удовлетворения требований предыдущей очереди. При недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица оно распределяется между кредиторами соответствующей очереди пропорционально суммам требований, подлежащих удовлетворению, если иное не установлено законом.

Требования кредиторов, не удовлетворенные из-за недостаточности имущества ликвидируемого юридического лица, считаются погашенными. Погашенными считаются также требования кредиторов, не признанные ликвидационной комиссией, если кредитор не обращался с иском в суд, а также требования, в удовлетворении которых решением суда кредитору отказано.

Порядок погашения налоговой задолженности ликвидируемой организации установлен п. 4 ст. 49 НК РФ.

Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне уплаченных этой организацией налогов или сборов и (или) пеней, штрафов, то указанные суммы подлежат зачету в счет погашения задолженности ликвидируемой организации по налогам, сборам (пеням, штрафам) налоговым органом в порядке, установленном гл. 12 НК РФ, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Подлежащая зачету сумма излишне уплаченных налогов и сборов (пеней, штрафов) распределяется по бюджетам и (или) внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по налогам и сборам (пеням, штрафам) перед соответствующими бюджетами и (или) внебюджетными фондами.

Следовательно, при наличии у ликвидируемой организации недоимки по налогам в бюджеты другого уровня сумма излишне уплаченного в федеральный бюджет налога возврату ликвидируемой организации не подлежит.

При отсутствии у ликвидируемой организации задолженности по исполнению обязанности по уплате налогов и сборов, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченных этой организацией налогов и сборов (пеней, штрафов) подлежит возврату этой организации не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Если ликвидируемая организация имеет суммы излишне взысканных налогов или сборов, а также пеней и штрафов, то указанные суммы подлежат возврату налогоплательщику-организации в порядке, установленном гл. 12 НК РФ, не позднее одного месяца со дня подачи заявления налогоплательщика-организации.

Обращаем внимание на то, что п. 5 ст. 78 НК РФ предусмотрено, что налоговые органы вправе самостоятельно произвести зачет в случае, если имеется недоимка по другим налогам.

Реорганизация юридического лица (слияние, присоединение, разделение, выделение, преобразование) может быть осуществлена по решению его учредителей (участников) либо органа юридического лица, уполномоченного на то учредительными документами.

В случаях, установленных законом, реорганизация юридического лица в форме его разделения или выделения из его состава одного или нескольких юридических лиц осуществляется по решению уполномоченных государственных органов или по решению суда.

Если учредители (участники) юридического лица, уполномоченный ими орган или орган юридического лица, уполномоченный на реорганизацию его учредительными документами, не осуществляют реорганизацию юридического лица в срок, определенный в решении уполномоченного государственного органа, суд по иску указанного государственного органа назначает внешнего управляющего юридическим лицом и поручает ему осуществить реорганизацию этого юридического лица.

В случаях, установленных законом, реорганизация юридических лиц в форме слияния, присоединения или преобразования может быть осуществлена лишь с согласия уполномоченных государственных органов.

Юридическое лицо считается реорганизованным, за исключением случаев реорганизации в

форме присоединения, с момента государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

Правопреемники реорганизуемых организаций представляют в налоговый орган вместо ликвидационного баланса копии свидетельств о государственной регистрации реорганизованных организаций и передаточный акт (при слиянии, присоединении, преобразовании) или разделительный баланс (в случае разделения).

При реорганизации юридического лица в форме присоединения к нему другого юридического лица первое из них считается реорганизованным с момента внесения в Единый государственный реестр юридических лиц записи о прекращении деятельности присоединенного юридического лица.

При слиянии юридических лиц права и обязанности каждого из них переходят к вновь возникшему юридическому лицу в соответствии с передаточным актом.

При присоединении юридического лица к другому юридическому лицу к последнему переходят права и обязанности присоединенного юридического лица в соответствии с передаточным актом.

При разделении юридического лица его права и обязанности переходят к вновь возникшим юридическим лицам в соответствии с разделительным балансом.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц к каждому из них переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с разделительным балансом.

При преобразовании юридического лица одного вида в юридическое лицо другого вида (изменении организационно-правовой формы) к вновь возникшему юридическому лицу переходят права и обязанности реорганизованного юридического лица в соответствии с передаточным актом (ст. 57-58 ГК РФ).

Обязанность по уплате налогов реорганизованного юридического лица исполняется его правопреемником (правопреемниками) в порядке, установленном НК РФ.

Исполнение обязанностей по уплате налогов реорганизованного юридического лица возлагается на его правопреемника (правопреемников) независимо от того, были ли известны до завершения реорганизации правопреемнику (правопреемникам) факты и (или) обстоятельства неисполнения или ненадлежащего исполнения реорганизованным юридическим лицом указанных обязанностей. При этом правопреемник (правопреемники) должен уплатить все пени, причитающиеся по перешедшим к нему обязательствам.

На правопреемника (правопреемников) реорганизованного юридического лица возлагается также обязанность по уплате причитающихся сумм штрафов, наложенных на юридическое лицо за совершение налоговых правонарушений до завершения его реорганизации.

Правопреемник (правопреемники) реорганизованного юридического лица при исполнении возложенных на него НК РФ обязанностей по уплате налогов и сборов пользуется всеми правами, исполняет все обязанности в порядке, предусмотренном для налогоплательщиков.

Реорганизация юридического лица не изменяет сроков исполнения его обязанностей по уплате налогов правопреемником (правопреемниками) этого юридического лица.

При слиянии нескольких юридических лиц их правопреемником в части исполнения обязанности по уплате налогов признается возникшее в результате такого слияния юридическое лицо.

При присоединении одного юридического лица к другому юридическому лицу правопреемником присоединенного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов признается присоединившее его юридическое лицо.

При разделении юридические лица, возникшие в результате такого разделения, признаются правопреемниками реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанности по уплате налогов.

При наличии нескольких правопреемников доля участия каждого из них в исполнении обязанностей реорганизованного юридического лица по уплате налогов определяется в порядке, предусмотренном гражданским законодательством.

Если разделительный баланс не позволяет определить долю правопреемника реорганизованного юридического лица либо исключает возможность исполнения в полном объеме обязанностей по уплате налогов каким-либо правопреемником и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанностей по уплате налогов, то по решению суда вновь возникшие юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

При выделении из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц правопреемства по отношению к реорганизованному юридическому лицу в части исполнения его обязанностей по уплате налогов не возникает. Если в результате выделения из состава юридического лица одного или нескольких юридических лиц налогоплательщик не имеет возможности исполнить в полном объеме обязанность по уплате налогов и такая реорганизация была направлена на неисполнение обязанности по уплате налогов, то по решению суда выделившиеся юридические лица могут солидарно исполнять обязанность по уплате налогов реорганизованного лица.

При преобразовании одного юридического лица в другое правопреемником реорганизованного юридического лица в части исполнения обязанностей по уплате налогов признается вновь возникшее юридическое лицо.

Сумма налога, излишне уплаченная юридическим лицом до реорганизации, подлежит зачету налоговым органом в счет исполнения правопреемником (правопреемниками) обязанности по уплате налога реорганизованного юридического лица по другим налогам, пеням и штрафам за налоговое правонарушение. Зачет производится в срок не позднее 30 дней со дня завершения реорганизации в порядке, установленном гл. 12 НК РФ.

Подлежащая зачету в счет исполнения обязанности по уплате налога реорганизованного юридического лица по другим налогам, пеням и штрафам сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом налога распределяется по бюджетам и (или) внебюджетным фондам пропорционально общим суммам задолженности по другим налогам указанного юридического лица перед соответствующими бюджетами и (или) внебюджетными фондами.

При отсутствии у реорганизуемого юридического лица задолженности по исполнению обязанности по уплате налога, а также по уплате пеней и штрафов сумма излишне уплаченного этим юридическим лицом налога (пеней, штрафов) подлежит возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее одного месяца со дня подачи правопреемником (правопреемниками) заявления в установленном порядке. При этом сумма излишне уплаченного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

Если реорганизуемое юридическое лицо имеет суммы излишне взысканных налогов, а также пеней и штрафов, то указанные суммы подлежат возврату его правопреемнику (правопреемникам) не позднее одного месяца со дня подачи заявления правопреемником (правопреемниками). При этом сумма излишне взысканного налога (пеней, штрафов) юридическим лицом до его реорганизации возвращается правопреемнику (правопреемникам) реорганизованного юридического лица в соответствии с долей каждого правопреемника, определяемой на основании разделительного баланса.

4. Обязанности банков по исполнению поручений на перечисление налогов и сборов и решений о взыскании налогов и сборов

Статья 46 НК РФ определяет процедуру принудительного взыскания налогов, сборов и пеней с организаций, являющихся налогоплательщиками (плательщиками сборов) или налоговыми агентами, за счет средств, находящихся у этих организаций на банковских счетах.

Бесспорное взыскание денежных средств с банковских счетов организации производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика или налогового агента.

Одновременно с вынесением решения о списании денежных средств со счетов организации налоговый орган вправе вынести решение о приостановлении расходных операций по счетам.

Согласно ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога. В этом случае решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации и налогоплательщика - индивидуального предпринимателя по их счетам в банке может также приниматься руководителем (его заместителем) налогового органа в случае непредставления этими налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации, а также в случае отказа от представления налогоплательщиком-организацией и налогоплательщиком - индивидуальным предпринимателем налоговых деклараций. В этом случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этими налогоплательщиками налоговой

декларации.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком и действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение решения о взыскании налога. Это решение направляется налоговым органом банку с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения.

Решение о взыскании принимается после истечения срока, установленного для исполнения обязанности по уплате налога, но не позднее 60 дней после истечения срока исполнения требования об уплате налога. Решение о взыскании, принятое после истечения указанного срока, считается недействительным и исполнению не подлежит. В этом случае налоговый орган может обратиться в суд с иском о взыскании с налогоплательщика или налогового агента причитающейся к уплате суммы налога.

Решение о взыскании доводится до сведения налогоплательщика (налогового агента) в срок не позднее 5 дней после вынесения решения. Однако хотелось бы отметить то обстоятельство, что нарушение пятидневного срока не влечет каких-либо правовых последствий, и законодатель вообще не предусматривает какую-либо ответственность за неуведомление или несвоевременное уведомление налогоплательщика о вынесенном решении о взыскании налога.

После вынесения решения налоговым органом о взыскании налога (сбора, пени) за счет средств, находящихся на банковских счетах, инкассовое поручение (распоряжение) на перечисление налога в соответствующий бюджет и (или) внебюджетный фонд направляется в банк, где открыты счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента.

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога должно содержать указание на те счета налогоплательщика или налогового агента, с которых должно быть произведено перечисление налога, и сумму, подлежащую перечислению.

Следует обратить внимание, что законодатель не ограничивает число банковских счетов, с которых могут быть списаны денежные средства организации, т.е. в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок налоговый орган может направить инкассовые поручения на списание средств со всех известных налоговым органам банковских счетов организации. При этом банк, получивший инкассовое поручение, обязан безусловно исполнить это поручение, установленное гражданским законодательством Российской Федерации, не пытаясь оценить целесообразность исполнения поручения.

Согласно ст. 855 ГК РФ при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

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

2) во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплате выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплате вознаграждений по авторскому договору;

3) в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования;

4) в четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;

5) в пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

6) в шестую очередь производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Взыскание налога может производиться с рублевых расчетных (текущих) и (или) валютных счетов налогоплательщика или налогового агента, за исключением ссудных и бюджетных счетов.

Взыскание налога с валютных счетов налогоплательщика или налогового агента производится в сумме, эквивалентной сумме платежа в рублях по курсу Центрального банка РФ на дату продажи валюты. При взыскании средств, находящихся на валютных счетах, руководитель (его заместитель) налогового органа одновременно с инкассовым поручением направляет поручение банку на продажу не позднее следующего дня валюты налогоплательщика или налогового агента.

Для того чтобы отрицательные последствия от бесспорного взыскания налога (сбора) были минимальны и чтобы это не отразилось на нормальном ведении хозяйственной деятельности налогоплательщика (плательщика сборов) или налогового агента, НК РФ определяет виды счетов, с которых не могут быть бесспорно взысканы денежные средства, а именно: не может быть обращено взыскание на денежные средства, находящиеся на ссудных и бюджетных счетах, а также на депозитных счетах налогоплательщика или налогового агента, если не истек срок действия депозитного договора.

При отсутствии денежных средств на расчетном (текущем) или валютном счете, а также при отсутствии иного имущества, на которое можно было бы обратиться бесспорное взыскание, налоговый орган вправе потребовать принудительного исполнения обязанности по уплате налога за счет средств, находящихся на ссудных и бюджетных счетах, но только в судебном порядке.

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

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленного гражданским законодательством Российской Федерации.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в день получения банком поручения (распоряжения) налогового органа на перечисление налога поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней со дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета, поскольку это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

Недостаток денежных средств на счетах налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента влечет за собой применение к налогоплательщику (плательщику сбора) или налоговому агенту другой разновидности взыскания налога или сбора - взыскания налога (сбора) за счет иного имущества организации.

Следует обратить внимание, что обращение взыскания на иное имущество организации не является основанием для отзыва налоговым органом инкассового поручения, ранее направленного в банк.

Глава VIII. Сроки уплаты налогов и сборов

1. Понятие срока уплаты налогов (сборов) и порядок их установления. Изменение срока уплаты налогов и сборов

Срок уплаты налогов является одним из элементов налогообложения. В словаре С.И. Ожегова под сроком понимается определенный промежуток времени, момент наступления чего-либо*(3).

Сроки уплаты налогов и сборов устанавливаются применительно к каждому налогу и сбору.

Порядок уплаты федеральных налогов устанавливается НК РФ. Порядок уплаты региональных и местных налогов устанавливается соответственно законами субъектов РФ и нормативными правовыми актами представительных органов местного самоуправления в соответствии с НК РФ.

Существует несколько способов установления срока уплаты налога:

- 1) определение срока уплаты определенной календарной датой;
- 2) определение срока уплаты истечением определенного периода времени, исчисляемого годами, кварталами, месяцами, неделями и днями;

3) определение срока уплаты в зависимости от какого-либо действия, которое должно быть совершено. Сроки совершения действий участниками налоговых правоотношений устанавливаются НК РФ применительно к каждому такому действию;

4) определение срока уплаты в зависимости от наступления какого-либо события.

В случаях, когда расчет налоговой базы производится налоговым органом, обязанность по уплате налога возникает не ранее даты получения налогового уведомления.

Порядок уплаты налога и сбора. Уплата налога производится разовой уплатой всей суммы налога либо в ином порядке, предусмотренном НК РФ и другими актами законодательства о налогах и сборах.

Уплата налогов производится в наличной или безналичной форме.

В безналичном порядке налоги и сборы оплачивают юридические лица и предприниматели, имеющие расчетный счет в банке, путем представления в банк соответствующего поручения.

За банками законом установлена обязанность исполнять:

1) поручение налогоплательщика или налогового агента на перечисление в бюджеты (внебюджетные фонды);

2) решение налогового органа о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика или налогового агента в порядке очередности, установленной гражданским законодательством.

Поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога должно быть исполнено банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения или решения, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается.

При предъявлении в обособленное подразделение банка, не имеющее корреспондентского счета (субсчета), физическим лицом поручения на перечисление налога течение установленного законом однодневного срока продлевается на время доставки такого поручения организацией связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи, в обособленное подразделение банка, имеющее корреспондентский счет (субсчет). Однако срок исполнения платежного поручения в любом случае не может составлять более шести операционных дней.

При наличии денежных средств на счете налогоплательщика или налогового агента банки не вправе задерживать исполнение поручений на перечисление налогов или решений о взыскании налогов в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды).

За неисполнение или ненадлежащее исполнение указанных обязанностей банки несут ответственность, установленную НК РФ.

При этом применение мер ответственности не освобождает банк от непосредственной обязанности перечислить в бюджеты (внебюджетные фонды) сумму налога и уплатить соответствующие пени. В случае неисполнения банком указанной обязанности в установленный срок к нему применяются меры по взысканию непорученных сумм налога (сбора) и соответствующих пеней за счет денежных средств в порядке.

Кроме того, неоднократное нарушение указанных обязанностей в течение одного календарного года является основанием для обращения налогового органа в Банк России с ходатайством об аннулировании лицензии на осуществление банковской деятельности.

Указанные правила применяются также в отношении обязанности банков по исполнению поручений на перечисление сборов и решений о взыскании сборов.

Налогоплательщики - физические лица, обязанные уплачивать, например, налог на имущество, у которых расчетный счет отсутствует, вправе уплачивать налоги через:

1) кассу органа местного самоуправления;

2) организацию связи федерального органа исполнительной власти, уполномоченного в области связи.

Списание безнадежной задолженности. Сумма подлежащего оплате, но не перечисленного налогоплательщиком налога взыскивается в судебном порядке по иску налогового органа.

В том случае, когда взыскание недоимки, числящейся за отдельными налогоплательщиками, плательщиками сборов и налоговыми агентами, оказалось невозможным в силу причин экономического, социального или юридического характера, например из-за банкротства юридического лица, признается безнадежной и списывается в порядке, установленном:

1) по федеральным налогам и сборам - Правительством РФ;

2) по региональным и местным налогам и сборам - соответственно исполнительными органами субъектов РФ и местного самоуправления.

Те же правила применяются и при списании безнадежной задолженности по пеням.

Изменение сроков уплаты налогов. При уплате налога и сбора с нарушением срока уплаты налогоплательщик (плательщик сбора) уплачивает пени в порядке и на условиях, предусмотренных НК РФ.

Однако в некоторых случаях установленный срок уплаты налога и сбора может быть изменен в

порядке, предусмотренном НК РФ.

Изменение срока уплаты налога и сбора - это перенос установленного срока уплаты налога и сбора на более поздний срок.

Порядок изменения срока уплаты налогов и сборов установлен в гл. 8 НК РФ.

Изменен может быть срок уплаты следующих платежей:

- 1) федеральных, региональных и местных налогов и пени;
- 2) налогов, предусмотренных специальными налоговыми режимами, пени;
- 3) налогов, зачисляемых в государственные внебюджетные фонды.

Срок уплаты налога может быть изменен в отношении всей подлежащей уплате суммы налога либо ее части с начислением процентов на неуплаченную сумму налога (сумму задолженности), если иное не предусмотрено НК РФ.

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

Изменение сроков уплаты налогов и сборов возможно только в пределах лимитов предоставления отсрочек, рассрочек и налоговых кредитов по уплате налогов и сборов. Указанные лимиты устанавливаются:

- 1) в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в федеральный бюджет, - федеральным законом о федеральном бюджете на соответствующий финансовый год;
- 2) в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджет субъектов Федерации, - законами соответствующих субъектов РФ о бюджете;
- 3) в части налогов и сборов, подлежащих зачислению в бюджеты муниципальных образований, - правовыми актами представительных органов этих муниципальных образований.

Органами, в компетенцию которых входит принятие решений об изменении сроков уплаты налогов и сборов (далее - уполномоченные органы), являются:

- 1) по федеральным налогам и сборам - федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (в настоящее время - Федеральная налоговая служба);
- 2) по региональным и местным налогам - налоговые органы по месту нахождения (жительства) заинтересованного лица. Решения об изменении сроков уплаты налогов принимаются по согласованию с соответствующими финансовыми органами субъектов РФ, муниципальных образований;
- 3) по налогам, подлежащим уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, - федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области таможенного дела, или уполномоченные им таможенные органы;
- 4) по государственной пошлине - органы государственной власти и (или) лица, уполномоченные в соответствии с гл. 25.3 НК РФ принимать решения об изменении сроков уплаты государственной пошлины;

5) по единому социальному налогу (ЕСН) - федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов. Решения об изменении сроков уплаты ЕСН принимаются по согласованию с органами соответствующих внебюджетных фондов.

Если в соответствии с законодательством РФ федеральные налоги или сборы подлежат зачислению в федеральный бюджет и (или) бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов или сборов изменяются на основании решений федерального органа исполнительной власти, уполномоченного по контролю и надзору в области налогов и сборов, в части сумм, подлежащих зачислению в бюджеты субъектов РФ, местные бюджеты (по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ, муниципальных образований).

Если в соответствии с законодательством субъектов РФ региональные налоги подлежат зачислению в бюджеты субъектов РФ и (или) местные бюджеты, сроки уплаты таких налогов изменяются на основании решений налоговых органов по месту нахождения (жительства) заинтересованных лиц в части сумм, подлежащих зачислению в:

- 1) бюджеты субъектов РФ, - по согласованию с финансовыми органами соответствующих субъектов РФ;
- 2) местные бюджеты, - по согласованию с финансовыми органами соответствующих муниципальных образований.

НК РФ предусмотрены следующие сроки изменения срока уплаты налогов и сборов:

- 1) отсрочка;
- 2) рассрочка;
- 3) налоговый кредит;
- 4) инвестиционный налоговый кредит.

2. Обстоятельства, исключаящие изменения срока уплаты налогов и сборов. Порядок и условия

предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налога и сбора

Обстоятельства, исключающие возможность изменения срока уплаты налога, поименованы в ст. 62 НК РФ. Так, срок уплаты налога не может быть изменен, если в отношении лица, претендующего на такое изменение:

1) возбуждено уголовное дело по признакам преступления, связанного с нарушением законодательства о налогах и сборах;

2) проводится производство по делу о налоговом правонарушении либо по делу об административном правонарушении в области налогов и сборов, таможенного дела в части налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ;

3) имеются достаточные основания полагать, что это лицо воспользуется таким изменением для сокрытия своих денежных средств или иного имущества, подлежащего налогообложению, либо это лицо собирается выехать за пределы РФ на постоянное жительство.

При наличии на момент вынесения решения об изменении срока уплаты налога указанных обстоятельств решение об изменении срока уплаты налога не может быть вынесено.

Если же, несмотря на запрет, решение об изменении срока уплаты налогов и сборов было вынесено, он подлежит отмене. Об отмене вынесенного решения в трехдневный срок письменно уведомляются заинтересованное лицо и налоговый орган по месту учета этого лица. Решение об отмене вынесенного решения может быть обжаловано заинтересованными лицами в порядке, установленном НК РФ для обжалования действий и решений налоговых органов.

Одними из форм изменения срока уплаты налогов и сборов являются отсрочка и рассрочка.

Отсрочка или рассрочка по уплате налога могут быть предоставлены по одному или нескольким налогам.

Право на получение отсрочки или рассрочки по уплате налога возникает у налогоплательщика при наличии хотя бы одного из следующих оснований:

1) причинения этому лицу ущерба в результате стихийного бедствия, технологической катастрофы или иных обстоятельств непреодолимой силы;

2) задержки этому лицу финансирования из бюджета или оплаты выполненного этим лицом государственного заказа;

3) угрозы банкротства этого лица в случае единовременной выплаты им налога;

4) если имущественное положение физического лица исключает возможность единовременной уплаты налога;

5) если производство и (или) реализация товаров, работ или услуг лицом носит сезонный характер.

6) основания для предоставления отсрочки или рассрочки по уплате налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ, устанавливаются ТК РФ.

Отсрочка или рассрочка срока уплаты налогов и сборов устанавливается на срок от одного до шести месяцев.

По условиям рассрочки или отсрочки срока уплаты налогов и сборов может быть установлен единовременный или поэтапный порядок уплаты налогоплательщиком суммы задолженности.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога была предоставлена в связи с угрозой банкротства, сложного имущественного положения налогоплательщика или сезонного характера его работы, на сумму задолженности начисляются проценты. Сумма процентов исчисляется исходя из ставки, равной 1/2 ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период отсрочки или рассрочки. Иное может быть предусмотрено таможенным законодательством РФ в отношении налогов, подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу РФ.

Отсрочка или рассрочка, предоставленная по другим основаниям, не предполагает начисления процентов на сумму задолженности.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки срока уплаты налогов и сбора принимается на основании соответствующего заявления.

Заявление о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога с указанием оснований подается в орган, уполномоченный на изменение срока уплаты налога. Копия заявления направляется заинтересованным лицом в десятидневный срок в налоговый орган по месту его учета.

К заявлению прилагаются документы, подтверждающие наличие оснований, дающих право на получение рассрочки или отсрочки налоговых платежей.

По требованию уполномоченного органа заинтересованным лицом представляются уполномоченному органу документы об имуществе, которое может быть предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами

(органами внебюджетных фондов) в течение одного месяца со дня получения заявления.

По ходатайству заинтересованного лица уполномоченный орган вправе принять решение о временном (на период рассмотрения заявления о предоставлении отсрочки или рассрочки) приостановлении уплаты суммы задолженности заинтересованным лицом. Копия такого решения предоставляется заинтересованным лицом в налоговый орган по месту его учета в пятидневный срок со дня принятия решения.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно содержать указание на:

- 1) сумму задолженности;
- 2) налог, по уплате которого предоставляется отсрочка или рассрочка;
- 3) сроки и порядок уплаты суммы задолженности и начисляемых процентов;
- 4) документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство.

Решение о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога вступает в действие со дня, установленного в этом решении. При этом причитающиеся пени за все время со дня, установленного для уплаты налога, до дня вступления в силу этого решения включаются в сумму задолженности, если указанный срок уплаты предшествует дню вступления этого решения в силу.

Если отсрочка или рассрочка по уплате налога предоставляется под залог имущества, решение о ее предоставлении вступает в действие только после заключения договора о залоге имущества в порядке, предусмотренном ст. 73 НК РФ.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должно быть мотивированным.

При наличии оснований, указанных в подп. 1 или 2 п. 2 ст. 64 НК РФ, в решении об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога должны быть приведены имеющее место обстоятельство, исключающее изменение срока исполнения обязанности по уплате налога.

При отсутствии обстоятельств, установленных п. 1 ст. 62 НК РФ, уполномоченный орган не вправе отказать заинтересованному лицу в отсрочке или рассрочке по уплате налога по основаниям, указанным в подп. 1 или 2 п. 2 ст. 64 НК РФ, в пределах соответственно суммы причиненного заинтересованному лицу ущерба либо суммы недофинансирования или неоплаты выполненного этим лицом государственного заказа.

Решение об отказе в предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога может быть обжаловано заинтересованным лицом в порядке, установленном законодательством РФ.

Копия решения о предоставлении отсрочки или рассрочки по уплате налога или об отказе в ее предоставлении направляется уполномоченным органом в трехдневный срок со дня принятия такого решения заинтересованному лицу и в налоговый орган по месту учета этого лица.

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

3. Налоговый и инвестиционный налоговый кредит (понятие, порядок и условия его предоставления)

При наличии оснований, дающих право на отсрочку или рассрочку срока уплаты налогов и сборов, а при необходимости более длительное изменение сроков уплаты, может быть предоставлен налоговый кредит. Налоговый кредит предоставляется на срок от трех месяцев до одного года.

Налоговый кредит может быть предоставлен по одному или нескольким налогам.

Если налоговый кредит предоставлен в связи с угрозой банкротства налогоплательщика, проценты на сумму задолженности начисляются исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период договора о налоговом кредите. Если налоговый кредит предоставлен по иным основаниям, проценты на сумму задолженности не начисляются.

Налоговый кредит предоставляется заинтересованному лицу по его заявлению и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и указанным лицом.

Подача и рассмотрение заявления заинтересованного лица о предоставлении налогового кредита, принятие по нему решения и вступление его в действие производятся в порядке и в сроки, предусмотренные ст. 64 НК РФ.

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

Договор о налоговом кредите должен предусматривать:

1) сумму задолженности (с указанием на налог, по уплате которого предоставлен налоговый кредит);

2) срок действия договора, начисляемые на сумму задолженности проценты;

3) порядок погашения суммы задолженности и начисленных процентов;

4) документы об имуществе, которое является предметом залога, либо поручительство;

5) ответственность сторон.

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

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

Возможность предоставления инвестиционного налогового кредита ограничивается следующими видами налогов:

1) налогом на прибыль (доход) организации;

2) региональными и местными налогами.

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

НК РФ установлены следующие основания предоставления инвестиционного налогового кредита:

1) проведение налогоплательщиком, претендующим на получение инвестиционного налогового кредита, научно-исследовательских или опытно-конструкторских работ либо технического перевооружения собственного производства, в том числе направленного на создание рабочих мест для инвалидов или защиту окружающей среды от загрязнения промышленными отходами;

2) осуществление претендентом на инвестиционный налоговый кредит внедренческой или инновационной деятельности, в том числе создание новых или совершенствование применяемых технологий, создание новых видов сырья или материалов;

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

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется:

1) по основаниям, указанным в подп. 1 п. 1 ст. 67 НК РФ, - на сумму кредита, составляющую 30% стоимости приобретенного заинтересованной организацией оборудования, используемого исключительно для перечисленных в этом подпункте целей;

2) по основаниям, указанным в подп. 2 и 3 п. 1 ст. 67 НК РФ, - на суммы кредита, определяемые по соглашению между уполномоченным органом и заинтересованной организацией.

Основания для получения инвестиционного налогового кредита должны быть документально подтверждены заинтересованной организацией.

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 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.

Если организацией заключено более одного договора об инвестиционном налоговом кредите, срок действия которых не истек к моменту очередного платежа по налогу, накопленная сумма кредита определяется отдельно по каждому из этих договоров. При этом увеличение накопленной суммы кредита производится вначале в отношении первого по сроку заключения договора, а при достижении этой накопленной суммой кредита размера, предусмотренного указанным договором, организация может увеличивать накопленную сумму кредита по следующему договору.

В каждом отчетном периоде (независимо от числа договоров об инвестиционном налоговом кредите) суммы, на которые уменьшаются платежи по налогу, не могут превышать 50% размеров соответствующих платежей по налогу, определенных по общим правилам без учета наличия договоров об инвестиционном налоговом кредите. При этом накопленная в течение налогового периода сумма кредита не может превышать 50% размеров суммы налога, подлежащего уплате организацией за этот налоговый период.

Если накопленная сумма кредита превышает предельные размеры, на которые допускается уменьшение налога для такого отчетного периода, разница между этой суммой и предельно допустимой суммой переносится на следующий отчетный период.

Если организация имела убытки по результатам отдельных отчетных периодов в течение налогового периода либо убытки по итогам всего налогового периода, излишне накопленная по итогам

налогового периода сумма кредита переносится на следующий налоговый период и признается накопленной суммой кредита в первом отчетном периоде нового налогового периода.

Инвестиционный налоговый кредит предоставляется на основании заявления организации и оформляется договором установленной формы между соответствующим уполномоченным органом и этой организацией.

Форма договора об инвестиционном налоговом кредите устанавливается уполномоченным органом, принимающим решение о предоставлении инвестиционного налогового кредита.

Решение о предоставлении организации инвестиционного налогового кредита принимается уполномоченным органом по согласованию с финансовыми органами (органами внебюджетных фондов) в соответствии со ст. 63 Налогового кодекса РФ в течение одного месяца со дня получения заявления.

Наличие у организации одного или нескольких договоров об инвестиционном налоговом кредите не может служить препятствием для заключения с этой организацией другого договора об инвестиционном налоговом кредите по иным основаниям.

Договор об инвестиционном налоговом кредите должен предусматривать:

- 1) порядок уменьшения налоговых платежей;
- 2) сумму кредита (с указанием налога, по которому организации предоставлен инвестиционный налоговый кредит);
- 3) срок действия договора, начисляемые на сумму кредита проценты;
- 4) порядок погашения суммы кредита и начисленных процентов;
- 5) документы на имущество, которое является предметом залога, либо поручительство;
- 6) ответственность сторон.

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

Не допускается устанавливать проценты на сумму кредита по ставке, менее 1/2 и превышающей 3/4 ставки рефинансирования Центрального банка РФ.

Копия договора представляется организацией в налоговый орган по месту ее учета в пятидневный срок со дня заключения договора.

Законом субъекта РФ и нормативными правовыми актами, принятыми представительными органами местного самоуправления по региональным и местным налогам, соответственно могут быть установлены иные основания и условия предоставления инвестиционного налогового кредита, включая сроки действия инвестиционного налогового кредита и ставки процентов на сумму кредита.

4. Прекращение действия отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита может быть прекращено:

- 1) по истечении срока действия соответствующего решения или договора;
- 2) до истечения такого срока в случаях, предусмотренных ст. 68 НК РФ.

Действие отсрочки, рассрочки, налогового кредита или инвестиционного налогового кредита прекращается досрочно в случае уплаты налогоплательщиком всей причитающейся суммы налога и сбора и соответствующих процентов до истечения установленного срока.

При нарушении заинтересованным лицом условий предоставления отсрочки, рассрочки действие отсрочки, рассрочки может быть досрочно прекращено по решению уполномоченного органа, принявшего решение о соответствующем изменении срока исполнения обязанности по уплате налога и сбора.

При досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки налогоплательщик должен в течение 30 дней после получения им соответствующего решения уплатить неуплаченную сумму задолженности, а также пени за каждый день начиная со дня, следующего за днем получения этого решения, по день уплаты этой суммы включительно.

При этом оставшаяся неуплаченной сумма задолженности определяется как разница между суммой задолженности, определенной в решении о предоставлении отсрочки (рассрочки), увеличенной на сумму процентов, исчисленную в соответствии с решением об отсрочке (рассрочке) за период действия отсрочки (рассрочки), и фактически уплаченными суммами и процентами.

Извещение об отмене решения об отсрочке или рассрочке направляется принявшим это решение уполномоченным органом налогоплательщику или плательщику сбора по почте заказным письмом не позднее 5 рабочих дней со дня принятия решения. Извещение об отмене решения об отсрочке или

рассрочке считается полученным по истечении 6 дней с даты направления заказного письма.

Копия такого решения в те же сроки направляется в налоговый орган по месту учета этих лиц.

Решение уполномоченного органа о досрочном прекращении действия отсрочки, рассрочки может быть обжаловано налогоплательщиком или плательщиком сбора в суде в порядке, установленном законодательством РФ.

Действие договора о налоговом кредите или договора об инвестиционном налоговом кредите может быть досрочно прекращено по соглашению сторон или по решению суда.

Если в течение срока действия договора об инвестиционном налоговом кредите заключившая его организация нарушит предусмотренные договором условия реализации либо передачи во владение, пользование или распоряжение другим лицам оборудования или иного имущества, приобретение которого явилось основанием предоставления инвестиционного налогового кредита, эта организация в течение 30 дней со дня расторжения договора об инвестиционном налоговом кредите обязана уплатить все неуплаченные ранее в соответствии с договором суммы налога, а также соответствующие пени и проценты на неуплаченные суммы налога, начисленные на каждый день действия договора об инвестиционном налоговом кредите исходя из ставки рефинансирования Банка России, действовавшей за период от заключения до расторжения указанного договора.

Если организация, получившая инвестиционный налоговый кредит по основаниям, указанным в подп. 3 п. 1 ст. 67 НК РФ, нарушает свои обязательства, в связи с исполнением которых получен инвестиционный налоговый кредит в течение установленного договором срока, то не позднее 3 месяцев со дня расторжения договора она обязана уплатить всю сумму неуплаченного налога и проценты на эту сумму, которые начисляются за каждый день действия договора исходя из ставки, равной ставке рефинансирования Банка России.

5. Обеспечение исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов. Залог имущества. Поручительство. Пеня. Приостановление операций по счетам налогоплательщика. Арест имущества

В целях обеспечения уплаты налогов и сборов, срок оплаты которых был изменен, в соответствии с решением о его изменении срок переносится под залог имущества либо при наличии поручительства.

Способы обеспечения исполнения обязанности по уплате налогов или сборов, порядок и условия их применения устанавливаются гл. 9 НК РФ.

Исполнение обязанности по уплате налогов и сборов может обеспечиваться следующими способами:

- 1) залогом имущества;
- 2) поручительством;
- 3) пеней;
- 4) приостановлением операций по счетам в банке;
- 5) наложением ареста на имущество налогоплательщика.

Залог имущества. В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов обязанность по уплате налогов и сборов может быть обеспечена залогом.

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

При неисполнении налогоплательщиком или плательщиком сбора обязанности по уплате причитающихся сумм налога или сбора и соответствующих пеней налоговый орган осуществляет исполнение этой обязанности за счет стоимости заложенного имущества в порядке, установленном гражданским законодательством РФ.

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

Предметом залога по договору между налоговым органом и залогодателем не может быть предмет залога по другому договору.

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

Совершение каких-либо сделок в отношении заложенного имущества, в том числе сделок, совершаемых в целях погашения сумм задолженности, может осуществляться только по согласованию с залогодержателем.

К правоотношениям, возникающим при установлении залога в качестве способа обеспечения исполнения обязанностей по уплате налогов и сборов, применяются положения гражданского

законодательства, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Поручительство. В случае изменения сроков исполнения обязанностей по уплате налогов обязанность по уплате налогов может быть обеспечена поручительством.

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

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

При неисполнении налогоплательщиком налоговой обязанности по уплате налога, обеспеченных поручительством, поручитель и налогоплательщик несут солидарную ответственность. Принудительное взыскание налога и причитающихся пеней с поручителя производится налоговым органом в судебном порядке.

По исполнению поручителем своих обязанностей 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.

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

К правоотношениям, возникающим при установлении поручительства в качестве меры по обеспечению исполнения обязанности по уплате налога, применяются положения гражданского законодательства РФ, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Указанные правила применяются также в отношении поручительства при уплате сборов.

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

Сумма соответствующих пеней уплачивается помимо причитающихся к уплате сумм налога или сбора и независимо от применения других мер обеспечения исполнения обязанности по уплате налога или сбора, а также мер ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах.

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

Не начисляются пени на сумму недоимки, которую налогоплательщик не мог погасить в силу того, что по решению налогового органа или суда были приостановлены операции налогоплательщика в банке или наложен арест на имущество налогоплательщика. Подача заявления о предоставлении отсрочки (рассрочки), налогового кредита или инвестиционного налогового кредита не приостанавливает начисления пеней на сумму налога, подлежащую уплате.

Пеня за каждый день просрочки определяется в процентах от неуплаченной суммы налога или сбора.

Процентная ставка пени принимается равной 1/300 действующей в это время ставки рефинансирования Банка России.

Пени уплачиваются одновременно с уплатой сумм налога и сбора или после уплаты таких сумм в полном объеме.

Пени могут быть взысканы принудительно за счет денежных средств налогоплательщика на счетах в банке, а также за счет иного имущества налогоплательщика в порядке, предусмотренном ст. 46-48 НК РФ.

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

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации, налогового агента - организации, плательщика сбора - организации или налогоплательщика - индивидуального предпринимателя. Приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету.

Указанное ограничение не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством РФ предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Фактическим основанием приостановления операций по расчетным счетам в банке является:

1) неисполнение налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога;

2) непредставление этими налогоплательщиками налоговой декларации в налоговый орган в

течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации;

3) отказ от представления налогоплательщиком-организацией и налогоплательщиком - индивидуальным предпринимателем налоговых деклараций. В этом случае приостановление операций по счетам отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления этими налогоплательщиками налоговой декларации.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога. В этом случае решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке может быть принято только одновременно с вынесением решения о взыскании налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке направляется налоговым органом в банк с одновременным уведомлением налогоплательщика-организации и передается под расписку или иным способом, свидетельствующим о дате получения этого решения.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика-организации в банке подлежит безусловному исполнению банком.

Приостановление операций по счетам в банке действует с момента получения банком решения налогового органа о приостановлении таких операций и до отмены этого решения.

Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации отменяется решением налогового органа не позднее одного операционного дня, следующего за днем представления налоговому органу документов, подтверждающих выполнение указанным лицом решения о взыскании налога.

Банк не несет ответственности за убытки, понесенные налогоплательщиком-организацией в результате приостановления его операций в банке по решению налогового органа.

Указанные правила применяются также в отношении приостановления операций по счетам в банке налогового агента - организации и плательщика сбора - организации.

При наличии решения о приостановлении операций по счетам организации банк не вправе открывать этой организации новые счета.

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

Арест имущества производится в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога и при наличии у налоговых или таможенных органов достаточных оснований полагать, что указанное лицо предпримет меры, чтобы скрыться либо 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.

Частичным арестом признается такое ограничение прав налогоплательщика-организации в отношении его имущества, при котором владение, пользование и распоряжение этим имуществом осуществляются с разрешения и под контролем налогового или таможенного органа.

Арест может быть применен только для обеспечения взыскания налога за счет имущества налогоплательщика-организации в соответствии со ст. 47 НК РФ.

Арест может быть наложен на все имущество налогоплательщика-организации.

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

Решение о наложении ареста на имущество налогоплательщика-организации принимается руководителем (его заместителем) налогового или таможенного органа в форме соответствующего постановления.

Арест имущества налогоплательщика-организации производится с участием понятых. Орган, производящий арест имущества, не вправе отказать налогоплательщику-организации (его законному и (или) уполномоченному представителю) присутствовать при аресте имущества.

Лицам, участвующим в производстве ареста имущества в качестве понятых, специалистов, а также налогоплательщику-организации (его представителю) разъясняются их права и обязанности.

Проведение ареста имущества в ночное время не допускается, за исключением случаев, не терпящих отлагательства.

Перед арестом имущества должностные лица, производящие арест, обязаны предъявить налогоплательщику-организации (его представителю) решение о наложении ареста, санкцию прокурора и документы, удостоверяющие их полномочия.

При производстве ареста составляется протокол об аресте имущества. В этом протоколе либо в прилагаемой к нему описи перечисляется и описывается имущество, подлежащее аресту, с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а при возможности - их стоимости.

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

Руководитель (его заместитель) налогового или таможенного органа, вынесший постановление о наложении ареста на имущество, определяет место, где должно находиться имущество, на которое наложен арест.

Отчуждение (за исключением производимого под контролем либо с разрешения налогового или таможенного органа, применившего арест), растрата или сокрытие имущества, на которое наложен арест, не допускаются. Несоблюдение установленного порядка владения, пользования и распоряжения имуществом, на которое наложен арест, является основанием для привлечения виновных лиц к ответственности, предусмотренной ст. 125 НК РФ и (или) иными федеральными законами.

Решение об аресте имущества отменяется уполномоченным должностным лицом налогового или таможенного органа при прекращении обязанности по уплате налога.

Решение об аресте имущества действует с момента наложения ареста до отмены этого решения уполномоченным должностным лицом органа налоговой службы или таможенного органа, вынесшим такое решение, либо до отмены указанного решения вышестоящим налоговым или таможенным органом или судом.

Указанные правила применяются также в отношении ареста имущества налогового агента - организации и плательщика сбора - организации.

Глава IX. Налоговая декларация

Налоговая декларация представляет собой письменное заявление налогоплательщика о полученных доходах и произведенных расходах, источниках доходов, налоговых льготах и исчисленной сумме налога и (или) другие данные, связанные с исчислением и уплатой налога.

Налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

Отсутствие у налогоплательщика по итогам конкретного налогового периода суммы налога к уплате само по себе не освобождает его от обязанности представления налоговой декларации (ст. 80 НК РФ) по данному налоговому периоду, если иное не установлено законодательством о налогах и сборах.

Для иллюстрации приведем пример из судебной практики. Так, налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, за несвоевременное представление налоговых деклараций по налогам на прибыль и на добавленную стоимость.

Ответчик добровольно штраф не уплатил, однако доводов в обоснование своей позиции в суд не представил.

Решением суда в удовлетворении требования отказано со ссылкой на отсутствие у общества по итогам соответствующего налогового периода сумм указанных налогов к уплате. По мнению суда, у налогоплательщика нет обязанности представлять "нулевую" налоговую декларацию.

Суд кассационной инстанции решение отменил и требование удовлетворил, отметив следующее.

Согласно абз. 2 п. 1 ст. 80 НК РФ налоговая декларация представляется каждым налогоплательщиком по каждому налогу, подлежащему уплате этим налогоплательщиком, если иное не предусмотрено законодательством о налогах и сборах.

В силу указанной нормы обязанность налогоплательщика представлять налоговую декларацию по тому или иному виду налога обусловлена не наличием суммы такого налога к уплате, а положениями закона об этом виде налога, которыми соответствующее лицо отнесено к числу плательщиков данного налога.

Глава 21 НК РФ не устанавливает каких-либо иных (специальных) правил представления налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость.

Статья 289 гл. 25 НК РФ (часть II), регламентирующая вопросы представления налоговой декларации по налогу на прибыль, в данном случае согласуется с положениями абз. 2 п. 1 ст. 80 НК РФ.

Таким образом, ответчик, являясь плательщиком названных выше видов налогов, обязан был представлять налоговые декларации в установленные законом сроки независимо от результатов расчетов сумм налогов к уплате по итогам тех или иных налоговых периодов*(4).

Правила, предусмотренные ст. 80 НК РФ, не распространяются на декларирование товаров, перемещаемых через таможенную границу РФ.

Особенности представления налоговых деклараций при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ.

1. Порядок представления налоговой декларации

Налоговая декларация представляется в налоговый орган по месту учета налогоплательщика по установленной форме на бумажном носителе или в электронном виде в соответствии с законодательством РФ. Бланки налоговых деклараций предоставляются налоговыми органами бесплатно.

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

На каждом документе принятой налоговой декларации (титульном листе) проставляются сведения о представлении налоговой декларации в налоговый орган. В случаях сдачи налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщиком лично (через представителя) на остающихся у него копиях налоговых деклараций налоговый орган по просьбе налогоплательщика проставляет отметку о принятии и дату ее представления.

Налоговый орган не вправе отказать в принятии налоговой декларации и обязан по просьбе налогоплательщика проставить отметку на копии налоговой декларации о принятии и дату ее представления. При получении налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи налоговый орган обязан передать налогоплательщику квитанцию о приемке в электронном виде.

Однако в соответствии с приказом МНС РФ от 10 августа 2004 г. N САЭ-3-27/468 "Об утверждении регламента организации работы с налогоплательщиками" должностное лицо отдела работы с налогоплательщиками может отказать в приеме отчетности налогоплательщику в случае представления ее не по форме, утвержденной федеральными, региональными органами исполнительной власти и исполнительными органами местного самоуправления. Если такая отчетность поступила по почте, отдел работы с налогоплательщиками, получив ее из отдела финансового и общего обеспечения (общего обеспечения), считает ее не принятой, не регистрирует и в 3-дневный срок направляет налогоплательщику уведомление о том, что представленная не по форме отчетность не принята и должна быть представлена в установленные сроки и по утвержденной форме. При отправке уведомления по почте на втором экземпляре должностным лицом отдела работы с налогоплательщиками ставится отметка об отправке документа по почте.

Порядок представления налоговой декларации в электронном виде определяется Министерством финансов РФ. Порядок представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи утвержден приказом МНС РФ от 2 апреля 2002 г. N БГ-3-32/169.

Указанный Порядок представления налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (далее - Порядок) определяет общие принципы организации информационного обмена при представлении налогоплательщиками налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи.

Участниками информационного обмена при представлении налоговой декларации в электронном виде являются налогоплательщики или их представители, налоговые органы, а также специализированные операторы связи, осуществляющие передачу налоговой декларации в электронном виде по каналам связи от налогоплательщиков или их представителей в налоговые органы.

Отношения между участниками информационного обмена при представлении налоговой декларации в электронном виде регулируются: ГК РФ; НК РФ; Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. N 129-ФЗ "О бухгалтерском учете" (с изм. и доп. от 30 июня 2003 г.); Федеральным законом от 10 января 2002 г. N 1-ФЗ "Об электронной цифровой подписи"; Федеральным законом от 20 февраля 1995 г. N 24-ФЗ "Об информации, информатизации и защите информации" (с изм. и доп. от 10 января 2003 г.); Федеральным законом от 7 июля 2003 г. N 126-ФЗ "О связи" (с изм. и доп. от 2 ноября 2004 г.), другими федеральными законами, иными нормативными правовыми актами, а также самим Порядком.

Представление налоговой декларации в электронном виде осуществляется по инициативе налогоплательщика и при наличии у него и налогового органа совместимых технических средств и возможностей для ее приема и обработки в соответствии со стандартами, форматами и процедурами, утвержденными Министерством РФ по налогам и сборам.

Представление налоговой декларации в электронном виде осуществляется через специализированного оператора связи, оказывающего услуги налогоплательщику.

При представлении налоговой декларации в электронном виде в соответствии с Порядком

налогоплательщик не обязан представлять ее в налоговый орган на бумажном носителе.

При представлении налоговой декларации в электронном виде в соответствии с Порядком налогоплательщик и налоговый орган обеспечивают хранение ее в электронном виде в установленном порядке.

Представление налоговой декларации в электронном виде допускается при обязательном использовании сертифицированных Федеральным агентством правительственной связи и информации при Президенте РФ средств электронной цифровой подписи (далее - ЭЦП), позволяющих идентифицировать владельца сертификата ключа подписи, а также установить отсутствие искажения информации, содержащейся в налоговой декларации в электронном виде.

С целью защиты информации, содержащейся в налоговой декларации, при передаче ее по каналам связи участниками обмена информацией применяются средства криптографической защиты информации (далее - СКЗИ), сертифицированные Федеральным агентством правительственной связи и информации при Президенте РФ.

Использование, учет, распространение и техническое обслуживание СКЗИ и средств ЭЦП при представлении налоговой декларации в электронном виде осуществляется в соответствии с требованиями законодательства РФ и иными нормативными правовыми актами.

При представлении налогоплательщиком налоговой декларации в электронном виде налоговый орган обязан принять налоговую декларацию и передать налогоплательщику квитанцию о ее приеме, представляющую собой полученную налоговую декларацию, подписанную ЭЦП уполномоченного лица налогоплательщика, заверенную ЭЦП уполномоченного лица налогового органа.

Налогоплательщик представляет налоговую декларацию в электронном виде в налоговый орган, в котором он состоит на учете, посредством специализированного оператора связи.

Представление налоговой декларации в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи возможно при подключении налогоплательщика к общедоступным системам связи, наличии необходимых аппаратных средств, а также соответствующего программного обеспечения, которое осуществляет:

- 1) формирование данных налоговой декларации в соответствии со стандартами, форматами и процедурами, утвержденными Министерством РФ по налогам и сборам, для их последующей передачи в виде электронных документов по телекоммуникационным каналам связи;
- 2) формирование запросов на получение от налогового органа по месту учета информационной выписки, об исполнении налоговых обязательств перед бюджетами различного уровня;
- 3) шифрование при отправке и расшифрование при получении информации с использованием СКЗИ;
- 4) формирование подписи при передаче информации и ее проверку при получении с использованием средств ЭЦП.

При представлении налоговой декларации в электронном виде налогоплательщик соблюдает следующий порядок электронного документооборота:

- 1) после подготовки информации, содержащей данные налоговой декларации, налогоплательщик подписывает ее ЭЦП уполномоченного лица налогоплательщика и отправляет в зашифрованном виде в адрес налогового органа по месту учета;
- 2) в течение суток в адрес налогоплательщика налоговый орган высылает квитанцию о приеме декларации в электронном виде. После проверки подлинности ЭЦП уполномоченного лица налогового органа налогоплательщик сохраняет документ в своем архиве.

2. Дата представления налоговой декларации. Ответственность за непредставление в срок

Датой представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности считается дата фактического представления их в налоговый орган на бумажных носителях или дата отправки заказного письма с описью вложения.

При отправке налоговой декларации по почте днем ее представления считается дата отправки почтового отправления с описью вложения. При передаче налоговой декларации по телекоммуникационным каналам связи днем ее представления считается дата ее отправки.

Датой представления налоговой декларации в электронном виде является дата ее отправки, зафиксированная в подтверждении специализированного оператора связи.

При представлении налоговой декларации в электронном виде налогоплательщик имеет право обратиться в налоговый орган по месту учета с запросом на получение информационной выписки об исполнении налоговых обязательств перед бюджетом (далее - выписка). Запросы и выписки подписываются ЭЦП уполномоченных лиц налогоплательщика и налогового органа и передаются по каналам связи в зашифрованном виде. Порядок электронного документооборота при обмене запросами

и выписками соответствует порядку электронного документооборота при представлении налоговой декларации. При обмене запросами и выписками не требуется подтверждение сроков передач и электронных документов специализированным оператором связи.

В случае непредставления налогоплательщиком налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в установленный законодательством о налогах и сборах срок к нему применяются меры ответственности, предусмотренные НК РФ и иными законодательными актами.

Не позднее следующего рабочего дня с даты принятия налоговые декларации и бухгалтерская отчетность подлежат регистрации должностными лицами отдела работы с налогоплательщиками с использованием программного обеспечения.

В случае отсутствия в налоговом органе технических возможностей для автоматизации процесса регистрации принятых налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, их регистрация осуществляется в журнале регистрации, который должен быть сброшюрован, пронумерован и скреплен печатью налогового органа.

Каждому поступившему документу налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности присваивается регистрационный номер, который проставляется на принятом документе.

Налоговая декларация представляется в установленные законодательством о налогах и сборах сроки. За нарушение сроков представления налоговых деклараций установлена налоговая (ст. 119 НК РФ) и административная (ст. 15.5-15.6 Кодекса РФ об административных правонарушениях (далее - КоАП РФ) от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ (в ред. от 9 мая 2005 г.) ответственность.

Согласно Регламенту организации работы с налогоплательщиками, при выявлении на стадии принятия налоговой декларации нарушения установленных законодательством сроков ее представления:

1) в случае представления налоговой декларации налогоплательщиком лично приглашается сотрудник отдела камеральных проверок для составления протокола об административном правонарушении;

2) в случае представления налоговой декларации от имени налогоплательщика представителем налогоплательщика лично представителю налогоплательщика вручается уведомление о необходимости явки в налоговый орган лица, ответственного в соответствии с действующим законодательством за своевременность представления отчетности в налоговый орган, и одновременно уведомляется отдел камеральных проверок о факте представления налогоплательщиком декларации с нарушением сроков, установленных законодательством;

3) в случае представления налоговой декларации на бумажном носителе по почте или в электронном виде ежедневно составляется список таких налоговых деклараций, который передается в отдел камеральных проверок для сведения и принятия соответствующих мер.

По истечении 6 дней после установленного законодательством о налогах и сборах срока представления в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности работники отдела камеральных проверок осуществляют сверку списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представлять налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность в соответствующий срок, с данными об их фактическом представлении с использованием автоматизированной системы.

По результатам указанной сверки отдел камеральных проверок в соответствии с правом, предоставленным налоговым органам п. 4 ст. 31 НК РФ, вызывает на основании письменного уведомления в налоговый орган налогоплательщиков для дачи пояснений по обстоятельствам, связанным с неисполнением ими законодательства о налогах и сборах (непредставление налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в установленный срок). В данном уведомлении налогоплательщику сообщается о неисполнении им обязанности по представлению в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, а также указывается на необходимость их представления.

3. Форма налоговой декларации. Указываемые в декларации сведения

Формы налоговых деклараций и порядок их заполнения утверждаются Министерством финансов РФ. Письмом Федеральной налоговой службы от 11 февраля 2005 г. N ММ-6-01/119 "О приеме налоговых деклараций" установлена норма, согласно которой в случае, если после принятия налоговым органом налоговой декларации утверждается новая форма налоговой декларации или в действующую форму вносятся изменения и (или) дополнения, представления налогоплательщиком налоговой декларации по вновь утвержденной форме не требуется.

Единые требования к формированию и формализации налоговых деклараций и иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов и сборов, утверждены приказом МНС РФ от 31 декабря 2002 г. N БГ-3-06/756 (в ред. приказа МНС РФ от 1 сентября 2003 г. N БГ-3-

06/484).

Так, налоговая декларация состоит из следующих составных частей:

- 1) титульного листа;
- 2) раздела 1 декларации, содержащего информацию о суммах налога, подлежащих к уплате в бюджет по данным налогоплательщика;
- 3) раздела (разделы) декларации, содержащего (содержащие) основные показатели декларации, участвующие в контрольных соотношениях и используемые для исчисления налога, а также необходимые для формирования статистической отчетности налоговых органов;
- 4) разделов (приложений) декларации, содержащих дополнительные данные об отдельных показателях, используемых при исчислении налога (при необходимости).

Типовая форма титульного листа налоговых деклараций по различным видам налогов включает в себя:

- 1) сведения, указываемые налогоплательщиком:
 - а) о виде налоговой декларации, налоговом периоде, за который она представлена, дате ее представления в налоговый орган;
 - б) основные сведения о налогоплательщике;
 - в) подпись налогоплательщика - физического лица либо подписи руководителя, главного бухгалтера налогоплательщика - организации и (или) уполномоченного представителя (при его наличии), подтверждающие достоверность и полноту сведений, указанных в декларации;
- 2) сведения, указываемые работником налогового органа при приеме налоговой декларации:
 - а) о представлении налоговой декларации;
 - б) об определении категории налогоплательщика (крупнейшие, основные и прочие).

Инструкция по заполнению налоговой декларации формируется с учетом Порядка заполнения типовой формы титульного листа налоговой декларации (приложение N 2 к Единым требованиям).

В инструкциях по заполнению налоговых деклараций предусматриваются соответствующие разделы, определяющие порядок уплаты налога с учетом специфики, установленной законодательством о соответствующих налогах и сборах либо нормативными актами МНС России.

Раздел 1 декларации, содержащий информацию о суммах налога, подлежащих к уплате в бюджет по данным налогоплательщика, должен включать в себя показатели сумм налога, начисленных к уплате в бюджет по данным налогоплательщика, с разбивкой по кодам бюджетной классификации и кодам ОКАТО, с учетом специфики исчисления и уплаты конкретного вида налога.

При разработке форм титульного листа и раздела 1 налоговой декларации по конкретному налогу возможно включение дополнительных реквизитов (показателей) или исключение соответствующих реквизитов (показателей), приведенных в типовых формах титульного листа и раздела 1 декларации.

Раздел (разделы) декларации, содержащий (содержащие) основные показатели декларации, участвующие в контрольных соотношениях и используемые для исчисления налога, а также необходимые для формирования статистической отчетности налоговых органов, должен (должны) включать в себя:

- 1) показатели, характеризующие основные элементы налогообложения:
 - а) налоговые базы;
 - б) налоговые ставки;
 - в) суммы налога, подлежащие уплате или возврату;
 - г) иные показатели, используемые при исчислении соответствующего налога (объект налогообложения, налоговые льготы, налоговые вычеты и др.).

Последовательность расположения показателей, характеризующих основные элементы налогообложения, и их состав определяется в соответствии с установленным частью второй НК РФ порядком расчета соответствующего вида налога. Вместе с тем разделы, содержащие основные показатели налоговых деклараций по всем налогам (сборам), по которым законодательством о налогах и сборах предусмотрено зачисление части налогов в различные виды бюджетов, должны включать показатели кода Общероссийского классификатора объектов административно-территориального деления (ОКАТО) территорий определенных муниципальных образований, где аккумулируются денежные средства от уплаты налогов, сборов, а также коды видов доходов от уплаты соответствующих налогов, сборов в соответствии с Классификацией доходов бюджетов Российской Федерации (КБК);

2) показатели, участвующие в контрольных соотношениях и используемые для проведения автоматизированной камеральной налоговой проверки.

Налоговая декларация содержит расшифровку показателей, используемых при определении налоговой базы, налоговых вычетов, налоговых льгот (при необходимости). Указанная расшифровка может содержаться в разделах (приложениях), содержащих данные об отдельных показателях, используемых при исчислении налога. В разделах, приводящих основные показатели декларации, могут

даваться ссылки на номера соответствующих приложений (строк) разделов (приложений), содержащих данные об отдельных показателях, используемых при исчислении налога (при их наличии).

Раздел (разделы), содержащий (содержащие) основные показатели декларации, а также разделы (приложения), содержащие данные об отдельных показателях, используемых при исчислении налога, могут содержать реквизиты для отражения значений отдельных показателей налоговой декларации, исчисленных по данным налогового органа. Указанные реквизиты предусматриваются для тех показателей налоговой декларации, правильность исчисления которых возможно определить при проведении камеральной налоговой проверки (например, посредством истребования у налогоплательщика дополнительных сведений, получения объяснений и документов, подтверждающих правильность исчисления и своевременность уплаты налога и т.д.).

Требования к формированию иных документов, служащих основанием для исчисления налогов и сборов, аналогичны требованиям к формированию налоговых деклараций.

Согласно действующему законодательству государственные налоговые инспекции обязаны предоставлять бланки деклараций бесплатно. Однако вследствие имеющихся проблем финансирования и отсутствия возможности дополнительного обеспечения налоговых инспекций в соответствии с их заявками письмом МНС РФ от 19 февраля 1999 г. N ВГ-6-08/130 "О бесплатном предоставлении бланков деклараций" предложено установить строгий учет выданных физическим лицам бланков деклараций, по возможности не допуская повторную выдачу бланков одним и тем же лицам. В случае острой необходимости допускается тиражирование бланков в черно-белом варианте за счет собственных средств.

Налоговая декларация представляется с указанием единого по всем налогам идентификационного номера налогоплательщика.

Налоговые органы не вправе требовать от налогоплательщика включения в налоговую декларацию сведений, не связанных с исчислением и уплатой налогов.

4. Принятие декларации налоговыми органами

В соответствии с приказом МНС РФ от 14 февраля 2003 г. N БГ-3-06/65 "О введении в действие Регламента принятия и ввода в автоматизированную информационную систему налоговых органов данных, представляемых налогоплательщиками налоговых деклараций, иных документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налогов, и бухгалтерской отчетности" на стадии принятия налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности все представленные документы подвергаются визуальному контролю на наличие следующих реквизитов:

- 1) полного наименования (Ф.И.О. физического лица, даты его рождения) налогоплательщика;
- 2) идентификационного номера налогоплательщика;
- 3) кода причины постановки на учет (для юридических лиц);
- 4) периода, за который представляются налоговые декларации и бухгалтерская отчетность;
- 5) подписей лиц, уполномоченных подтверждать достоверность и полноту сведений налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика) или его представителя.

В случае отсутствия в представленных налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности какого-либо из вышеуказанных реквизитов сотрудник отдела работы с налогоплательщиками должен в устной форме предупредить налогоплательщика или его представителя об этом и предложить внести необходимые изменения. Вместе с тем сотрудник отдела работы с налогоплательщиками не вправе отказать в принятии налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности, за исключением случая представления вышеуказанных документов не по установленной форме.

При отказе налогоплательщика (его представителя) внести необходимые изменения в налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность на стадии приема, а также в случае представления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности по почте и отсутствия в них какого-либо из указанных выше реквизитов отдел работы с налогоплательщиками в 3-дневный срок с даты регистрации должен письменно уведомить налогоплательщика о необходимости представления им документа по форме, утвержденной для данного документа, в следующих случаях:

- 1) отсутствия в представленных налогоплательщиком налоговых декларациях и бухгалтерской отчетности какого-либо из необходимых реквизитов;
- 2) когда имеет место нечеткое заполнение отдельных реквизитов документа, делающее невозможным их однозначное прочтение, заполнение их карандашом, наличие не оговоренных подписью налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика) или его представителя исправлений;
- 3) составления налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности на иных языках, кроме

русского;

4) несовпадения сведений о постоянно действующем исполнительном органе юридического лица и сведений о руководителе юридического лица, подписавшем налоговую декларацию и бухгалтерскую отчетность, содержащихся в Едином государственном реестре юридических лиц (ЕГРЮЛ).

При наличии в зарегистрированных и переданных в отдел ввода декларациях ошибок, не позволяющих осуществить ввод, декларации по реестру передаются из отдела ввода и обработки данных в отдел работы с налогоплательщиками. Должностное лицо отдела работы с налогоплательщиками подготавливает уведомление о необходимости внесения уточнений в представленную отчетность и передает его в отдел финансового и общего обеспечения для отправки по почте заказным отправлением с уведомлением.

Если в течение 10 календарных дней с момента получения почтового отправления налогоплательщиком или возврата почтового отправления ввиду отсутствия налогоплательщика по указанному в учредительных документах адресу налогоплательщик не вносит уточнения в отчетность, копия реестра таких деклараций и декларации направляются в отдел камеральных проверок для принятия соответствующих мер.

5. Внесение в налоговую декларацию изменений и дополнений

При обнаружении налогоплательщиком в поданной им налоговой декларации неотражения или неполного отражения сведений, а равно ошибок, приводящих к занижению суммы налога, подлежащей уплате, он обязан внести необходимые дополнения и изменения в налоговую декларацию.

Если предусмотренное в п. 1 ст. 81 НК РФ заявление о дополнении и изменении налоговой декларации производится до истечения срока подачи налоговой декларации, она считается поданной в день подачи заявления.

Если предусмотренное в п. 1 ст. 81 НК РФ заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации, но до истечения срока уплаты налога, то налогоплательщик освобождается от ответственности, если указанное заявление было сделано до момента, когда налогоплательщик узнал об обнаружении налоговым органом обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 81 НК РФ, либо о назначении выездной налоговой проверки.

Если предусмотренное п. 1 ст. 81 НК РФ заявление о дополнении и изменении налоговой декларации делается после истечения срока подачи налоговой декларации и срока уплаты налога, налогоплательщик освобождается от ответственности, при том что указанное заявление он сделал до момента, когда узнал об обнаружении налоговым органом обстоятельств, предусмотренных п. 1 ст. 81 НК РФ, либо о назначении выездной налоговой проверки. Налогоплательщик освобождается от ответственности в соответствии с этим при условии, что до подачи такого заявления он уплатил недостающую сумму налога и соответствующие ей пени.

Согласно постановлению Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ" при применении положений п. 3 и 4 ст. 81 Кодекса, предусматривающих освобождение налогоплательщика от ответственности в случае самостоятельного обнаружения и исправления им в установленном указанными нормами порядке допущенных при составлении налоговой декларации ошибок, судам необходимо исходить из того, что в данном случае речь идет об ответственности, предусмотренной п. 3 ст. 120 "Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения" и ст. 122 "Неуплата или неполная уплата сумм налога" НК РФ.

Глава X. Деятельность субъектов, осуществляющих контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах

1. Понятие налогового контроля и формы его проведения. Налоговые органы, функции Федеральной налоговой службы

Налоговый контроль - представляет собой деятельность должностных лиц налоговых органов по контролю за правильностью и своевременностью уплаты законно установленных в Российской Федерации налогов и сборов, осуществляемую в пределах своей компетенции.

Формы проведения налогового контроля закреплены в ст. 82 НК РФ. Основными формами налогового контроля являются налоговые проверки:

- 1) получение объяснений налогоплательщиков, налоговых агентов и плательщиков сбора;

2) проверки данных учета и отчетности;

3) осмотр помещений и территорий, используемых для извлечения дохода (прибыли).

В зависимости от времени проведения контрольных мероприятий выделяют три основных вида налогового контроля: предварительный, текущий, последующий.

Принципы налогового контроля:

1) презумпция невиновности. Законодательную основу настоящего принципа составляет п. 6 ст. 108 НК РФ, в которой закреплено, что лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в установленном законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Таким образом, в процессе осуществления контрольных мероприятий налогоплательщик должен признаваться невиновным, а должностные лица налоговых органов обязаны воздерживаться от некорректного и предвзятого отношения к нему;

2) соблюдение налоговой тайны. При осуществлении налогового контроля не допускаются сбор, хранение, использование и распространение информации о налогоплательщике (плательщике сбора, налоговом агенте), полученной в нарушение положений Конституции РФ, НК РФ, федеральных законов, а также в нарушение принципа сохранности информации, составляющей профессиональную тайну иных лиц, в частности адвокатскую тайну, аудиторскую тайну;

3) взаимодействие налоговых, таможенных органов, органов государственных внебюджетных фондов и органов внутренних дел. В порядке, определяемом по соглашению между ними, они информируют друг друга:

а) об имеющихся у них материалах о нарушениях законодательства о налогах и сборах и налоговых преступлениях;

б) о принятых мерах по их пресечению;

в) о проводимых ими налоговых проверках, а также осуществляют обмен другой необходимой информацией в целях исполнения возложенных на них задач.

Налоговые органы. Единственными субъектами налогового контроля являются должностные лица налоговых органов РФ (ст. 82 НК РФ). Таким образом, налоговые органы представляют единую централизованную систему контроля:

1) за соблюдением законодательства о налогах и сборах;

2) за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет налогов и сборов;

3) в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей.

В состав налоговых органов входят:

1) федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов (Федеральная налоговая служба);

2) его территориальные органы.

Налоговые органы вправе:

1) требовать от налогоплательщика или налогового агента документы по формам, установленным государственными органами и органами местного самоуправления, служащие основаниями для исчисления и уплаты (удержания и перечисления) налогов, а также пояснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты (удержания и перечисления) налогов;

2) проводить налоговые проверки;

3) при проведении налоговых проверок производить выемку документов, свидетельствующих о совершении налоговых правонарушений. Выемка может быть произведена только в случаях, когда есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты, изменены или заменены;

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

5) приостанавливать операции по счетам налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов в банках;

6) налагать арест на имущество налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

7) проводить инвентаризацию принадлежащего налогоплательщику имущества;

8) определять суммы налогов, подлежащие внесению налогоплательщиками в бюджет (внебюджетные фонды), расчетным путем на основании имеющейся у них информации о налогоплательщике, а также данных об иных аналогичных налогоплательщиках. Самостоятельно рассчитывать сумму налогов налоговые органы вправе в следующих случаях:

а) в случае отказа налогоплательщика допустить должностных лиц налогового органа к осмотру (обследованию) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода либо связанных с содержанием объектов налогообложения;

б) в случае непредставления в течение более двух месяцев налоговому органу необходимых для расчета налогов документов, отсутствия учета доходов и расходов, учета объектов налогообложения;

в) в случае ведения учета с нарушением установленного порядка, приведшего к невозможности исчислить налоги;

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

10) взыскивать недоимки по налогам и сборам, а также пени;

11) контролировать соответствие крупных расходов физических лиц их доходам;

12) требовать от банков документы, подтверждающие:

а) исполнение платежных поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов;

б) исполнение инкассовых поручений (распоряжений) налоговых органов о списании со счетов налогоплательщиков, плательщиков сборов и налоговых агентов сумм налогов и пени;

13) привлекать для проведения налогового контроля специалистов, экспертов и переводчиков;

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

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

16) создавать налоговые посты;

17) предъявлять в суды общей юрисдикции или арбитражные суды иски:

а) о наложении налоговых санкций на лиц, допустивших нарушения законодательства о налогах и сборах;

б) о признании недействительной государственной регистрации юридического лица или государственной регистрации физического лица в качестве индивидуального предпринимателя;

в) о ликвидации организации любой организационно-правовой формы по основаниям, установленным законодательством Российской Федерации;

г) о досрочном расторжении договора о налоговом кредите и договора об инвестиционном налоговом кредите;

д) о взыскании задолженности по налогам, сборам, соответствующим пеням и штрафам в бюджеты (внебюджетные фонды), числящейся более трех месяцев за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации зависимыми (дочерними) обществами (предприятиями), с соответствующих основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий), когда на счета последних в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) зависимых (дочерних) обществ (предприятий), а также за организациями, являющимися в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации основными (преобладающими, участвующими) обществами (товариществами, предприятиями), с зависимых (дочерних) обществ (предприятий), когда на их счета в банках поступает выручка за реализуемые товары (работы, услуги) основных (преобладающих, участвующих) обществ (товариществ, предприятий);

е) в иных случаях, предусмотренных НК РФ.

Налоговые органы обязаны:

1) соблюдать законодательство о налогах и сборах;

2) осуществлять контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

3) вести в установленном порядке учет организаций и физических лиц;

4) бесплатно информировать (в том числе в письменной форме) налогоплательщиков о:

а) действующих налогах и сборах;

б) законодательстве о налогах и сборах и принятых в соответствии с ним нормативных правовых актах;

в) порядке исчисления и уплаты налогов и сборов;

г) правах и обязанностях налогоплательщиков;

д) полномочиях налоговых органов и их должностных лиц;

е) а также предоставлять формы налоговой отчетности и разъяснять порядок их заполнения;

5) осуществлять возврат или зачет излишне уплаченных или излишне взысканных сумм налогов, пеней и штрафов;

б) соблюдать налоговую тайну;

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

Перечни прав и обязанностей налоговых органов не являются исчерпывающими, а это значит, что налоговые органы обладают и иными правами (предусмотренными НК РФ) и несут также другие обязанности (предусмотренные НК РФ и иными федеральными законами). Так, например, согласно п. 3 ст. 33 НК РФ при выявлении обстоятельств, позволяющих предполагать совершение нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащего признаки преступления, налоговые органы обязаны в десятидневный срок со дня выявления указанных обстоятельств направить материалы в органы внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела.

Должностные лица налоговых органов обязаны:

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

Следует отметить, что таможенные органы, не являясь налоговыми, вместе с тем пользуются правами и несут обязанности налоговых органов по взиманию налогов при перемещении товаров через таможенную границу Российской Федерации в соответствии с таможенным законодательством Российской Федерации, НК РФ, иными федеральными законами о налогах, а также иными федеральными законами. Должностные лица таможенных органов также несут обязанности, предусмотренные ст. 33 НК РФ.

Налоговые и таможенные органы несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников указанных органов при исполнении ими служебных обязанностей.

Причиненные налогоплательщикам убытки возмещаются за счет федерального бюджета в порядке, предусмотренном НК РФ и иными федеральными законами.

За неправомерные действия или бездействие должностные лица и другие работники органов, указанных в п. 1 ст. 33 НК РФ, несут ответственность в соответствии с законодательством Российской Федерации.

Федеральная налоговая служба. Федеральная налоговая служба (ФНС России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по контролю и надзору за:

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

Кроме того, ФНС России является уполномоченным федеральным органом исполнительной власти:

- 1) осуществляющим государственную регистрацию юридических лиц, физических лиц в качестве индивидуальных предпринимателей и крестьянских (фермерских) хозяйств;
- 2) обеспечивающим представление в делах о банкротстве и в процедурах банкротства требований об уплате обязательных платежей и требований РФ по денежным обязательствам.

Положение о Федеральной налоговой службе утверждено постановлением Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 (с изм. и доп. от 14 марта 2005 г.).

Федеральная налоговая служба и ее территориальные органы являются юридическими лицами, имеют бланк и печать с изображением Государственного герба РФ и со своим наименованием, эмблему, иные печати, штампы и бланки установленного образца, а также счета, открываемые в соответствии с законодательством Российской Федерации. ФНС России находится в ведении Министерства финансов РФ. Место нахождения Федеральной налоговой службы - г. Москва.

В процессе осуществления своих функций ФНС России взаимодействует с другими федеральными органами исполнительной власти, органами исполнительной власти субъектов РФ, органами местного самоуправления и государственными внебюджетными фондами, общественными объединениями и иными организациями.

Свою работу ФНС России осуществляет как непосредственно, так и через свои территориальные

органы, а именно:

- 1) управления ФНС по субъектам РФ;
- 2) межрегиональные инспекции ФНС;
- 3) инспекции ФНС по районам, районам в городах, городам без районного деления;
- 4) инспекции ФНС межрайонного уровня.

Федеральная налоговая служба осуществляет следующие полномочия:

1) осуществляет контроль и надзор за:

а) соблюдением законодательства о налогах и сборах, а также принятых в соответствии с ним нормативных правовых актов;

б) правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения налогов и сборов;

в) в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, - за правильностью исчисления, полнотой и своевременностью внесения в соответствующий бюджет иных обязательных платежей;

г) представлением деклараций об объемах производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

д) выделением и использованием квот на закупку этилового спирта, произведенного из пищевого и непищевого сырья;

е) фактическими объемами производства и реализации этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции;

ж) осуществлением валютных операций резидентами и нерезидентами, не являющимися кредитными организациями;

з) соблюдением требований к контрольно-кассовой технике (ККТ), порядком и условиями ее регистрации и применения;

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

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

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

а) производство, хранение и оборот этилового спирта, спиртосодержащей продукции, производство, розлив, хранение, закупку и оптовую реализацию алкогольной продукции;

б) производство, хранение и поставку спиртосодержащей непищевой продукции;

в) производство табачных изделий;

г) учреждение акцизных складов;

д) осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе бланков ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией;

е) проведение всероссийских лотерей;

3) осуществляет:

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

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

4) регистрирует в установленном порядке:

а) договоры коммерческой концессии;

б) контрольно-кассовую технику, используемую организациями и индивидуальными предпринимателями в соответствии с законодательством Российской Федерации;

5) ведет в установленном порядке:

а) учет всех налогоплательщиков;

б) государственный сводный реестр выданных, приостановленных и аннулированных лицензий на производство, хранение и оптовую реализацию этилового спирта и алкогольной продукции;

в) сводный государственный реестр выданных лицензий, лицензий, действие которых приостановлено, и аннулированных лицензий на производство, хранение и поставку спиртосодержащей непищевой продукции;

г) реестр лицензий на производство табачных изделий;

д) реестры разрешений на учреждение акцизных складов, в том числе сводный реестр разрешений;

е) Единый государственный реестр юридических лиц (ЕГРЮЛ), Единый государственный реестр индивидуальных предпринимателей (ЕГРИП) и Единый государственный реестр налогоплательщиков (ЕГРН);

ж) реестр лицензий на осуществление деятельности по изготовлению защищенной от подделок полиграфической продукции, в том числе ценных бумаг, а также торговли указанной продукцией;

з) единый государственный реестр лотерей, государственный реестр всероссийских лотерей;

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

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

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

9) устанавливает (утверждает):

а) форму налогового уведомления;

б) форму требования об уплате налога;

в) форму заявления о постановке на учет в налоговом органе;

г) форму уведомления о постановке на учет в налоговом органе;

д) форму свидетельства о постановке на учет в налоговом органе;

е) форму решения руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки;

ж) форму и требования к составлению акта налоговой проверки;

з) форму акта об обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сборов или налоговыми агентами, законодательства о налогах и сборах (в том числе о совершении налоговых правонарушений), и требования к его составлению;

и) форму представления налоговыми агентами в налоговый орган сведений о доходах физических лиц и суммах начисленных и удержанных налогов за налоговый период;

к) форму справки о полученных физическими лицами доходах и удержанных суммах налога;

л) форму представления в налоговый орган налоговым агентом информации о суммах выплаченных иностранным организациям доходов и удержанных налогов за прошедший отчетный (налоговый) период;

м) форму заявления о возврате удержанного налога по выплаченным иностранным организациям доходам;

н) форму представления в налоговый орган органами, выдающими в установленном порядке лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, на пользование объектами водных биологических ресурсов, сведений о выданных лицензиях (разрешениях), сумме сбора, подлежащей уплате по каждой лицензии (разрешению), а также сведений о сроках уплаты сбора;

о) форму представления организациями и индивидуальными предпринимателями, осуществляющими пользование объектами животного мира на основании лицензии (разрешения) на пользование объектами животного мира, в налоговые органы по месту своего учета сведений о полученных лицензиях (разрешениях) на пользование объектами животного мира, суммах сбора, подлежащих уплате, и суммах фактически уплаченных сборов;

п) перечень документов, представляемых организациями и индивидуальными предпринимателями в налоговый орган для зачета или возврата сумм сбора по нереализованным лицензиям (разрешениям) на пользование объектами животного мира;

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

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

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

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

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

10) разрабатывает формы и порядок заполнения расчетов по налогам, формы налоговых деклараций и иные документы в случаях, установленных законодательством Российской Федерации, и

направляет их для утверждения в Министерство финансов РФ;

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

12) рассматривает уведомления о проведении стимулирующих лотерей;

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

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

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

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

17) обеспечивает мобилизационную подготовку центрального аппарата и территориальных органов Службы;

18) организует профессиональную подготовку работников центрального аппарата и территориальных органов Службы, их переподготовку, повышение квалификации и стажировку;

19) осуществляет в соответствии с законодательством Российской Федерации работу по комплектованию, хранению, учету и использованию архивных документов, образовавшихся в ходе деятельности Службы;

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

21) проводит в установленном порядке конкурсы и заключает государственные контракты на размещение заказов на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг для нужд Службы, а также на проведение научно-исследовательских работ для государственных нужд в установленной сфере деятельности;

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

ФНС России с целью реализации полномочий в установленной сфере деятельности имеет право:

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

2) запрашивать и получать сведения, необходимые для принятия решений по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

3) давать юридическим и физическим лицам разъяснения по вопросам, отнесенным к установленной сфере деятельности;

4) осуществлять контроль за деятельностью территориальных органов Службы и подведомственных организаций;

5) привлекать в установленном порядке для проработки вопросов, отнесенных к установленной сфере деятельности, научные и иные организации, ученых и специалистов;

6) применять предусмотренные законодательством Российской Федерации меры ограничительного, предупредительного и профилактического характера, а также санкции, направленные на недопущение и (или) ликвидацию последствий, вызванных нарушением юридическими и физическими лицами обязательных требований в установленной сфере деятельности, с целью пресечения фактов нарушения законодательства Российской Федерации;

7) создавать совещательные и экспертные органы (советы, комиссии, группы, коллегии) в установленной сфере деятельности;

8) разрабатывать и утверждать в установленном порядке образцы форменной одежды, знаков различия и отличия, удостоверений, а также порядок ношения форменной одежды.

Следует отметить, что нормативно-правовое регулирование в установленной сфере деятельности, а также управление государственным имуществом и оказанием платных услуг ФНС России осуществлять не вправе. Исключения составляют случаи, устанавливаемые федеральными законами, указами Президента РФ и постановлениями Правительства РФ. Так, указанные ограничения полномочий ФНС России не распространяются на полномочия ее руководителя по управлению имуществом, закрепленным за ФНС России на праве оперативного управления, решению кадровых вопросов и вопросам организации деятельности ФНС.

Федеральную налоговую службу возглавляет руководитель, назначаемый на должность и освобождаемый от должности Правительством РФ по представлению министра финансов РФ. Он несет

персональную ответственность за выполнение возложенных на Службу задач и функций.

Руководитель Федеральной налоговой службы имеет заместителей, назначаемых на должность и освобождаемых от должности министром финансов РФ по представлению руководителя Службы.

Количество заместителей руководителя Службы устанавливается Правительством РФ.

Руководитель Федеральной налоговой службы:

- 1) распределяет обязанности между своими заместителями;
 - 2) представляет министру финансов РФ:
 - а) проект положения о Службе;
 - б) предложения о предельной численности и фонде оплаты труда работников центрального аппарата и территориальных органов Службы;
 - в) предложения о назначении на должность и освобождении от должности заместителей руководителя Службы;
 - г) предложения о назначении на должность и освобождении от должности руководителей территориальных органов Службы;
 - д) проект ежегодного плана и прогнозные показатели деятельности Службы, а также отчет об их исполнении;
 - е) предложения по формированию проекта федерального бюджета в части финансового обеспечения деятельности ФНС;
 - 3) назначает на должность и освобождает от должности в установленном порядке работников центрального аппарата ФНС;
 - 4) назначает на должность и освобождает от должности в установленном порядке заместителей руководителей территориальных органов ФНС;
 - 5) решает в соответствии с законодательством РФ о государственной службе вопросы, связанные с прохождением федеральной государственной службы в Федеральной налоговой службе;
 - 6) утверждает структуру и штатное расписание центрального аппарата ФНС в пределах установленных Правительством РФ фонда оплаты труда и численности работников, смету расходов на ее содержание в пределах утвержденных на соответствующий период ассигнований, предусмотренных в федеральном бюджете;
 - 7) утверждает численность и фонд оплаты труда работников территориальных органов ФНС в пределах установленных Правительством РФ фонда оплаты труда и численности работников, а также смету расходов на их содержание в пределах утвержденных на соответствующий период ассигнований, предусмотренных в федеральном бюджете;
 - 8) на основании и во исполнение Конституции РФ, федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов Президента РФ, Правительства РФ и Министерства финансов РФ издает приказы по вопросам, отнесенным к компетенции ФНС.
- Финансирование расходов на содержание центрального аппарата и территориальных органов Федеральной налоговой службы осуществляется за счет средств, предусмотренных в федеральном бюджете.

2. Обязанности регистрирующих органов и лиц, связанные с учетом налогоплательщиков

В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах по месту:

- 1) нахождения организации;
- 2) нахождения ее обособленных подразделений;
- 3) жительства физического лица;
- 4) нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям, предусмотренным НК РФ.

Организация, в состав которой входят обособленные подразделения, расположенные на территории Российской Федерации, обязана встать на учет в налоговом органе по месту нахождения каждого своего обособленного подразделения.

При осуществлении деятельности в Российской Федерации через обособленное подразделение заявление о постановке на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения подается в течение одного месяца после создания обособленного подразделения.

Особенности постановки на учет крупнейших налогоплательщиков, а также иностранных организаций вправе определять Министерство финансов РФ.

Особенности учета налогоплательщиков при выполнении соглашений о разделе продукции определяются гл. 26.4 НК РФ.

Постановка на учет в налоговом органе в качестве налогоплательщика организации и

индивидуальных предпринимателей осуществляется независимо от наличия обстоятельств, с которыми НК РФ связывает возникновение обязанности по уплате того или иного налога.

Постановка на учет организации или индивидуального предпринимателя в налоговом органе по месту нахождения или по месту жительства осуществляется на основании сведений, содержащихся соответственно в Едином государственном реестре юридических лиц, Едином государственном реестре индивидуальных предпринимателей.

Постановка на учет, снятие с учета организации или физического лица в налоговом органе по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и (или) транспортных средств осуществляются на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ. Организация подлежит постановке на учет в налоговых органах по месту нахождения недвижимого имущества, принадлежащего ей на праве собственности, праве хозяйственного ведения или оперативного управления.

Местом нахождения имущества при этом признается:

1) для морских, речных и воздушных транспортных средств - место (порт) приписки или место государственной регистрации, а при отсутствии таковых - место нахождения (жительства) собственника имущества;

2) для иных транспортных средств - место государственной регистрации, а при отсутствии такового - место нахождения (жительства) собственника имущества;

3) для иного недвижимого имущества - место фактического нахождения имущества.

Постановка на учет частного нотариуса, адвоката, а также физических лиц, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, осуществляется налоговым органом по месту их жительства на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ.

В случае возникновения у налогоплательщиков затруднений с определением места постановки на учет решение на основе представленных ими данных принимается налоговым органом.

Налоговые органы на основе имеющихся данных и сведений о налогоплательщиках обязаны обеспечить постановку их на учет.

Порядок постановки на учет и снятия с учета организаций и физических лиц. Постановка на учет организации осуществляется на основании заявления.

При подаче заявления о постановке на учет организации по месту нахождения ее обособленного подразделения организация одновременно с заявлением представляет копии:

1) свидетельства о постановке на учет в налоговом органе организации по месту ее нахождения,

2) документов, подтверждающих создание обособленного подразделения (при их наличии).

Копии должны быть надлежащим образом заверены и представляются в одном экземпляре.

При постановке на учет физических лиц в состав сведений об указанных лицах включаются также их персональные данные:

1) фамилия, имя, отчество;

2) дата и место рождения;

3) место жительства;

4) данные паспорта или иного удостоверяющего личность налогоплательщика документа;

5) данные о гражданстве.

Особенности порядка постановки на учет иностранных организаций в зависимости от видов получения доходов устанавливаются Министерством финансов РФ.

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, а также организаций и физических лиц по основаниям, не предусмотренным п. 3 ст. 83 НК РФ, в течение 5 дней со дня представления ими всех необходимых документов и в тот же срок выдать им уведомления о постановке на учет в налоговом органе.

Налоговый орган, осуществивший постановку на учет вновь созданной организации или индивидуального предпринимателя, обязан выдать им свидетельство о постановке на учет в налоговом органе.

Изменения в сведениях об организациях или индивидуальных предпринимателях подлежат учету налоговым органом по месту нахождения организации или по месту жительства индивидуального предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в ЕГРЮЛ и в ЕГРИП.

Изменения в сведениях о физических лицах, не относящихся к индивидуальным предпринимателям, а также о частных нотариусах и об адвокатах подлежат учету налоговым органом по месту их жительства на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ, в порядке, утвержденном Министерством финансов РФ.

Если налогоплательщик изменил место нахождения или место жительства, снятие с учета налогоплательщика осуществляется налоговым органом, в котором налогоплательщик состоял на учете:

1) организации или индивидуального предпринимателя на основании сведений, содержащихся соответственно в ЕГРЮЛ, ЕГРИП, в порядке, установленном Правительством РФ;

2) частного нотариуса, адвоката в течение 5 дней со дня получения сведений о факте регистрации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, утвержденном Министерством финансов РФ;

3) физического лица, не относящегося к индивидуальным предпринимателям, в течение 5 дней со дня получения сведений о факте регистрации от органов, осуществляющих регистрацию физических лиц по месту жительства, в порядке, утвержденном Министерством финансов РФ.

Постановка на учет налогоплательщика в налоговом органе по новому месту нахождения или новому месту жительства осуществляется на основании документов, полученных от налогового органа по прежнему месту нахождения или прежнему месту жительства налогоплательщика.

В случае ликвидации или реорганизации организации, прекращения деятельности в качестве индивидуального предпринимателя снятие их с учета осуществляется на основании сведений, содержащихся в ЕГРЮЛ и в ЕГРИП.

В случае принятия организацией решения о прекращении деятельности через свое обособленное подразделение снятие с учета осуществляется налоговым органом по заявлению налогоплательщика в течение 14 дней со дня подачи такого заявления.

В случае прекращения полномочий частного нотариуса, прекращения статуса адвоката снятие с учета осуществляется налоговым органом на основании сведений, сообщаемых органами, указанными в ст. 85 НК РФ, в порядке, утвержденном Министерством финансов РФ.

Постановка на учет, снятие с учета осуществляются бесплатно.

Каждому налогоплательщику присваивается единый по всем видам налогов и сборов, в том числе подлежащих уплате в связи с перемещением товаров через таможенную границу Российской Федерации, и на всей территории Российской Федерации идентификационный номер налогоплательщика.

Налоговый орган указывает идентификационный номер налогоплательщика (ИНН) во всех направляемых ему уведомлениях.

Каждый налогоплательщик указывает свой ИНН в подаваемых в налоговый орган декларации, отчете, заявлении или ином документе, а также в иных случаях, предусмотренных законодательством.

Порядок и условия присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика определяются Министерством финансов РФ.

На основе данных учета федеральный орган исполнительной власти, уполномоченный по контролю и надзору в области налогов и сборов, ведет Единый государственный реестр налогоплательщиков.

Сведения о налогоплательщике с момента постановки на учет являются налоговой тайной, если иное не предусмотрено НК РФ.

Организации - налоговые агенты, не учтенные в качестве налогоплательщиков, встают на учет в налоговых органах по месту своего нахождения в порядке, предусмотренном для организаций-налогоплательщиков.

В состав организаций, обязанных информировать налоговые органы о сведениях, связанных с учетом налогоплательщиков, входят:

1) органы (учреждения), уполномоченные совершать нотариальные действия, и нотариусы, осуществляющие частную практику, - обязаны сообщать о нотариальном удостоверении права на наследство и договоров дарения в налоговые органы по месту своего нахождения. Срок информирования - 5 дней со дня соответствующего нотариального удостоверения, если иное не предусмотрено НК РФ;

2) органы юстиции, выдающие лицензии на право нотариальной деятельности и наделяющие нотариусов полномочиями, - обязаны сообщать о физических лицах, получивших лицензии на право нотариальной деятельности и (или) назначенных на должность нотариуса, занимающегося частной практикой, или освобожденных от нее. Срок информирования - 5 дней со дня издания соответствующего приказа;

3) советы адвокатских палат субъектов РФ - обязаны сообщать сведения об адвокатах, являющихся членами адвокатской палаты субъекта РФ, об избранной ими форме адвокатского образования, а также о принятых решениях о приостановлении (возобновлении) или прекращении статуса адвоката. Срок информирования - не позднее 30-го числа каждого месяца;

4) органы, осуществляющие регистрацию физических лиц по месту жительства либо регистрацию актов гражданского состояния физических лиц, - обязаны сообщать о фактах регистрации физического лица по месту жительства либо о фактах рождения и смерти физических лиц. Срок информирования - 10 дней после регистрации указанных лиц или фактов;

5) органы, осуществляющие государственную регистрацию прав на недвижимое имущество и сделок с ним, органы, осуществляющие регистрацию транспортных средств, - обязаны сообщать сведения о расположенном на подведомственной им территории недвижимом имуществе, о

транспортных средствах, зарегистрированных в этих органах (правах и сделках, зарегистрированных в этих органах), и об их владельцах. Срок информирования - 10 дней со дня соответствующей регистрации;

б) органы опеки и попечительства, воспитательные, лечебные учреждения, учреждения социальной защиты населения и иные аналогичные учреждения, которые в соответствии с федеральным законодательством осуществляют опеку, попечительство или управление имуществом подопечного, - обязаны сообщать об установлении опеки над физическими лицами, признанными судом недееспособными, об опеке, попечительстве и управлении имуществом малолетних, иных несовершеннолетних физических лиц, физических лиц, ограниченных судом в дееспособности, дееспособных физических лиц, над которыми установлено попечительство в форме патронажа, физических лиц, признанных судом безвестно отсутствующими, а также о последующих изменениях, связанных с указанной опекой, попечительством или управлением имуществом. Срок информирования - 5 дней со дня принятия соответствующего решения;

7) органы, осуществляющие учет и (или) регистрацию пользователей природными ресурсами, а также лицензирование деятельности, связанной с использованием этими ресурсами, - обязаны сообщать о предоставлении прав на такое пользование, являющихся объектом налогообложения, в налоговые органы по месту своего нахождения. Срок информирования - 10 дней после регистрации (выдачи соответствующей лицензии, разрешения) природопользователя;

8) органы, осуществляющие выдачу и замену документов, удостоверяющих личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, - обязаны сообщать в налоговый орган по месту жительства гражданина сведения:

а) о фактах замены документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации, и об изменениях персональных данных, содержащихся во вновь выданном документе. Срок - в течение 5 дней со дня выдачи нового документа;

б) о фактах подачи гражданином в эти органы заявления об утрате документа, удостоверяющего личность гражданина Российской Федерации на территории Российской Федерации. Срок - в течение 3 дней со дня его подачи.

3. Обязанности банков, связанные с учетом налогоплательщиков

Согласно российскому законодательству в обязанности банков входит:

открывать счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

сообщать об открытии или закрытии счета организации, индивидуального предпринимателя в налоговый орган по месту их учета в пятидневный срок со дня соответствующего действия.

выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица в течение 5 дней после мотивированного запроса налогового органа.

4. Налоговые проверки. Процессуальные действия при проведении выездной налоговой проверки

Одной из наиболее распространенных форм налогового контроля является проведение налоговых проверок.

В зависимости от места проведения налоговой проверки различают камеральные (проводится в помещении налогового органа) и выездные (проводится на территории налогоплательщика) налоговые проверки.

Особо следует сказать о существовании встречных и контрольных налоговых проверок. При первой контрольные мероприятия проводятся сразу в отношении двух и более организаций, имеющих договорные отношения (контрагентов). Вторые осуществляются в целях контроля за деятельностью подчиненных налоговых органов вышестоящими должностными лицами. Так, повторная выездная налоговая проверка в порядке контроля за деятельностью налогового органа проводится вышестоящим налоговым органом на основании мотивированного постановления этого органа с соблюдением требований настоящей статьи.

Основные правила проведения налоговой проверки:

1) налоговой проверкой могут быть охвачены только три календарных года деятельности налогоплательщика, плательщика сбора и налогового агента, непосредственно предшествовавшие году проведения проверки;

2) запрещается проведение налоговыми органами повторных выездных налоговых проверок по одним и тем же налогам, подлежащим уплате или уплаченным налогоплательщиком (плательщиком сбора) за уже проверенный налоговый период. Исключение составляют случаи, когда такая проверка проводится в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика или вышестоящим налоговым органом при проведении контрольной проверки.

Камеральная налоговая проверка. Камеральная налоговая проверка проводится по месту нахождения налогового органа на основе налоговых деклараций и документов, представленных налогоплательщиком, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, а также других документов о деятельности налогоплательщика, имеющихся у налогового органа.

Для проведения камеральной налоговой проверки какого-либо специального разрешения (постановления) не требуется. Она проводится уполномоченными должностными лицами налогового органа в соответствии с их служебными обязанностями.

Срок камеральной налоговой проверки ограничивается тремя месяцами со дня представления налогоплательщиком налоговой декларации и документов, служащих основанием для исчисления и уплаты налога, если законодательством о налогах и сборах не предусмотрены иные сроки.

Если камеральной проверкой выявлены ошибки в заполнении документов или противоречия между сведениями, содержащимися в представленных документах, об этом сообщается налогоплательщику с требованием внести соответствующие исправления в установленный срок.

При проведении камеральной проверки налоговый орган вправе истребовать у налогоплательщика дополнительные сведения, получить объяснения и документы, подтверждающие правильность исчисления и своевременность уплаты налогов.

На суммы доплат по налогам, выявленные по результатам камеральной проверки, налоговый орган направляет требование об уплате соответствующей суммы налога и пени.

Выездная налоговая проверка. Основным документом, санкционирующим проведение выездной налоговой проверки, является решение руководителя (его заместителя) налогового органа о ее проведении.

Выездная налоговая проверка в отношении одного налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) может проводиться по одному (например, НДС) или нескольким (например, НДС и акцизам) налогам.

В течение одного календарного года налоговый орган не вправе проводить две и более выездные налоговые проверки по одним и тем же налогам за один и тот же период.

Срок проведения выездной налоговой проверки ограничен двумя месяцами. Лишь в исключительных случаях вышестоящий налоговый орган может увеличить продолжительность выездной налоговой проверки до трех месяцев. При проведении выездных проверок организаций, имеющих филиалы и представительства, срок проведения проверки увеличивается на один месяц на проведение проверки каждого филиала и представительства.

Срок проведения проверки включает в себя время фактического нахождения проверяющих на территории проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента. В указанные сроки не засчитываются периоды между вручением налогоплательщику (налоговому агенту) требования о представлении документов в соответствии со ст. 93 НК РФ и представлением им запрашиваемых при проведении проверки документов.

Налоговые органы вправе проверять филиалы и представительства налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) независимо от проведения проверок самого налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора).

Выездная налоговая проверка, осуществляемая в связи с реорганизацией или ликвидацией организации-налогоплательщика, плательщика сбора - организации, а также вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, может проводиться независимо от времени проведения предыдущей проверки.

Контрольные мероприятия. Истребование документов. Должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, вправе истребовать у проверяемого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента необходимые для проверки документы.

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

Документы представляются в виде заверенных должным образом копий.

Отказ налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента от представления запрашиваемых при проведении налоговой проверки документов или непредставление их в установленные сроки признается налоговым правонарушением и влечет ответственность, предусмотренную ст. 126 НК РФ.

В случае такого отказа должностное лицо налогового органа, проводящее налоговую проверку, производит выемку необходимых документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

Выемка документов и предметов. При наличии у осуществляющих проверку должностных лиц достаточных оснований полагать, что документы, свидетельствующие о совершении правонарушений, могут быть уничтожены, скрыты, изменены или заменены, производится выемка этих документов. Порядок проведения выемки регламентирован ст. 94 НК РФ.

Основным документом, санкционирующим проведение выемки, является мотивированное постановление должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Указанное постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа.

Не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

Выемка документов и предметов производится в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов и предметов. В необходимых случаях для участия в производстве выемки приглашается специалист.

До начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности.

Должностное лицо налогового органа предлагает лицу, у которого производится выемка документов и предметов, добровольно выдать их, а в случае отказа производит выемку принудительно.

При отказе лица, у которого производится выемка, вскрыть помещения или иные места, где могут находиться подлежащие выемке документы и предметы, должностное лицо налогового органа вправе сделать это самостоятельно, избегая причинения не вызываемых необходимостью повреждений запоров, дверей и других предметов.

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

О производстве выемки изъятия документов и предметов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных ст. 94, 99 НК РФ.

Изъятые документы и предметы перечисляются и описываются в протоколе выемки либо в прилагаемых к нему описях с точным указанием наименования, количества и индивидуальных признаков предметов, а по возможности - стоимости предметов.

В тех случаях, когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинные документы в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ.

При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Все изымаемые документы и предметы предъявляются понятым и другим лицам, участвующим в производстве выемки, и в случае необходимости упаковываются на месте выемки.

Копия протокола о выемке документов и предметов вручается под расписку или высылается лицу, у которого эти документы и предметы были изъяты.

По результатам выемки должен быть составлен соответствующий акт.

Налогоплательщик (налоговый агент, плательщик сбора) имеет право при выемке документов делать замечания, которые должны быть по его требованию внесены в акт.

Изъятые документы должны быть пронумерованы, прошнурованы и скреплены печатью или подписью налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора). В случае отказа налогоплательщика (налогового агента, плательщика сбора) скрепить печатью или подписью изымаемые документы об этом делается специальная отметка. Копия акта о выемке документов передается налогоплательщику (налоговому агенту, плательщику сбора).

Осмотр помещений, принадлежащих налогоплательщику. Доступ на территорию или в помещение налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента должностных лиц налоговых органов, непосредственно проводящих налоговую проверку, осуществляется при предъявлении этими лицами служебных удостоверений и решения руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки этого налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Должностные лица налоговых органов, непосредственно проводящие налоговую проверку, могут производить осмотр используемых для осуществления предпринимательской деятельности территорий или помещения налогоплательщика либо осмотр объектов налогообложения для определения соответствия фактических данных об указанных объектах документальным данным, представленным налогоплательщиком.

При воспрепятствовании доступу должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, на указанные территории или в помещения (кроме жилых помещений), руководителем

проверяющей группы (бригады) составляется акт, подписываемый им и налогоплательщиком, на основании которого налоговый орган вправе самостоятельно определить суммы налогов, подлежащих уплате на основании оценки имеющихся у него данных о налогоплательщике или по аналогии.

При отказе налогоплательщика подписать указанный акт в нем делается соответствующая запись.

Доступ должностных лиц налоговых органов, проводящих налоговую проверку, в жилые помещения помимо или против воли проживающих в них физических лиц иначе как в случаях, установленных федеральным законом, или на основании судебного решения не допускается.

Должностное лицо налогового органа, производящее выездную налоговую проверку, в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика, в отношении которого проводится налоговая проверка, документов и предметов.

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.

Осмотр производится в присутствии понятых.

При проведении осмотра вправе участвовать лицо, в отношении которого осуществляется налоговая проверка, или его представитель, а также специалисты.

В необходимых случаях при осмотре производятся фото- и киносъемка, видеозапись, снимаются копии с документов или другие действия.

О производстве осмотра составляется протокол.

Инвентаризация имущества проверяемой организации. При необходимости уполномоченные должностные лица налоговых органов, осуществляющие выездную налоговую проверку, могут проводить инвентаризацию имущества налогоплательщика, а также производить осмотр (обследование) производственных, складских, торговых и иных помещений и территорий, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода, либо связанных с содержанием объектов налогообложения, в порядке, установленном ст. 92 НК РФ.

Лица, участвующие при проведении налоговой проверки. Свидетели. 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. Показания свидетеля заносятся в протокол.

Не могут допрашиваться в качестве свидетеля:

1) лица, которые в силу малолетнего возраста, своих физических или психических недостатков не способны правильно воспринимать обстоятельства, имеющие значение для осуществления налогового контроля;

2) лица, которые получили информацию, необходимую для проведения налогового контроля, в связи с исполнением ими своих профессиональных обязанностей, и подобные сведения относятся к профессиональной тайне этих лиц, в частности адвокат, аудитор.

Физическое лицо вправе отказаться от дачи показаний только по основаниям, предусмотренным законодательством Российской Федерации.

Показания свидетеля могут быть получены по месту его пребывания, если он вследствие болезни, старости, инвалидности не в состоянии явиться в налоговый орган, а по усмотрению должностного лица налогового органа - и в других случаях.

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 отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью свидетеля.

Эксперт и производство экспертизы. В необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, на договорной основе может быть привлечен эксперт. Цель проведения экспертизы - разъяснение возникающих вопросов, если для их разрешения требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле.

Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта и наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта. Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о

назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, о чем составляется протокол.

Эксперт вправе:

1) знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов;

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

При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право:

1) заявить отвод эксперту;

2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;

3) представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта;

4) присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту;

5) знакомиться с заключением эксперта.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

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.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения и поручается тому же или другому эксперту.

Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности и поручается другому эксперту.

Дополнительная и повторная экспертизы назначаются с соблюдением требований, предусмотренных настоящей статьей.

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

Привлечение лица в качестве специалиста осуществляется на договорной основе.

Участие лица в качестве специалиста не исключает возможности его опроса по этим же обстоятельствам как свидетеля.

Переводчик. В необходимых случаях для участия в действиях по осуществлению налогового контроля на договорной основе может быть привлечен переводчик.

Переводчиком является не заинтересованное в исходе дела лицо, владеющее языком, знание которого необходимо для перевода.

Настоящее положение распространяется и на лицо, понимающее знаки немого или глухого физического лица.

Переводчик обязан явиться по вызову назначившего его должностного лица налогового органа и точно выполнить порученный ему перевод.

Переводчик предупреждается об ответственности за отказ или уклонение от выполнения своих обязанностей либо заведомо ложный перевод, о чем делается отметка в протоколе, которая удостоверяется подписью переводчика.

Понятые. При проведении действий по осуществлению налогового контроля в случаях, предусмотренных Налоговым кодексом, вызываются понятые.

Понятые вызываются в количестве не менее двух человек.

В качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица.

Не допускается участие в качестве понятых 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.

В случае необходимости понятые могут быть опрошены по указанным обстоятельствам.

Законодательством предусмотрены документы, составляемые при проведении налоговой проверки.

Протоколы действий, осуществляемых в рамках налоговой проверки. В случаях,

предусмотренных НК РФ, при проведении действий по осуществлению налогового контроля составляются протоколы. Протоколы составляются на русском языке.

В протоколе указываются:

- 1) его наименование;
- 2) место и дата производства конкретного действия;
- 3) время начала и окончания действия;
- 4) должность, фамилия, имя, отчество лица, составившего протокол;
- 5) фамилия, имя, отчество каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях - его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;
- 6) содержание действия, последовательность его проведения;
- 7) выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол прочитывается всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении. Указанные лица вправе делать замечания, подлежащие внесению в протокол или приобщению к делу.

Протокол подписывается составившим его должностным лицом налогового органа, а также всеми лицами, участвовавшими в производстве действия или присутствовавшими при его проведении.

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

Акт налоговой проверки. По окончании выездной налоговой проверки проверяющий составляет справку о проведенной проверке, в которой фиксируются предмет проверки и сроки ее проведения.

По результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями. Об отказе представителей организации подписать акт делается соответствующая запись в акте. Если указанные лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть отражено в акте налоговой проверки.

В этом акте должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо индивидуальному предпринимателю (их представителям) под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения налогоплательщиком или его представителями. В случае направления акта налоговой проверки по почте заказным письмом датой вручения акта считается шестой день начиная с даты его отправки.

В случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих налогоплательщик вправе в двухнедельный срок со дня получения акта проверки представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям.

При этом налогоплательщик вправе приложить к письменному объяснению (возражению) или в согласованный срок передать налоговому органу документы (их заверенные копии), подтверждающие обоснованность возражений или мотивы неподписания акта проверки.

По истечении срока, указанного в п. 5 ст. 100 НК РФ, в течение не более 14 дней руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

5. Обязанности и права органов внутренних дел при осуществлении контроля за соблюдением законодательства о налогах и сборах

По запросу налоговых органов в проводимых ими выездных налоговых проверках могут принимать участие органы внутренних дел.

Инструкция о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах, утверждена приказом МВД РФ от 16 марта 2004 г. N 177. Эта Инструкция определяет порядок проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, предусмотренных п. 35 ч. 1 ст. 11 Закона РФ от 18 апреля

1991 г. N 1026-I "О милиции" (в ред. от 22 августа 2004 г.).

При организации и проведении проверок сотрудники милиции обязаны руководствоваться Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, Законом РФ "О милиции", другими федеральными законами, указами Президента РФ, постановлениями Правительства РФ, нормативными правовыми актами Министерства внутренних дел РФ, а также вышеуказанной Инструкцией.

Проверки проводятся сотрудниками подразделений органов внутренних дел по налоговым преступлениям, в должностные обязанности которых входит предупреждение, пресечение, выявление и документирование соответствующих преступлений и административных правонарушений.

В случаях, требующих применения научных, технических или иных специальных знаний, для участия в проверках привлекаются специалисты, а также сотрудники правовых подразделений ОВД.

При необходимости в ходе проведения проверок применяются фото- и киносъемка, видеозапись, иные технические средства фиксации данных. Материалы, полученные в результате применения технических средств при проведении проверок, прилагаются к акту проверки организации или физического лица, в котором делается отметка о применении этих средств.

Проверка организаций и физических лиц проводится в срок, установленный уголовно-процессуальным законодательством для проверки сведений о совершенном либо готовящемся преступлении.

Началом срока проведения проверки является день предъявления руководителю (представителю) организации либо физическому лицу (его представителю) постановления о ее проведении.

Окончанием срока проведения проверки является день подписания акта о ее проведении.

В случае, если проверка проводится в занимаемых организацией либо физическим лицом помещениях (территории), руководитель (представитель) организации, физическое лицо (его представитель) вправе присутствовать при проведении проверки. В постановлении о проведении проверки делается отметка о разъяснении этого права такому лицу.

Проверку назначают уполномоченные на то должностные лица органов внутренних дел в целях выявления, предупреждения, пресечения и документирования преступлений и правонарушений, связанных с нарушением законодательства о налогах и сборах.

При назначении проверки выносится мотивированное постановление. Постановление о проведении проверки регистрируется в специальном журнале.

Состав сотрудников милиции, проводящих проверку, указывается в постановлении на проведение данной проверки. В случае изменения состава проверяющих выносится постановление о внесении дополнений (изменений) в постановление о проведении проверки.

По результатам проведения проверки проверяющими составляется акт проверки организации или физического лица по установленной форме.

В акте отражаются все выявленные нарушения законодательства, а также иные обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного и обоснованного решения по результатам проведения проверки.

Акт составляется и в том случае, если соответствующие правонарушения в ходе проведения проверки не установлены. Акт должен состоять из трех частей: общей, описательной и итоговой части.

В общей части акта в обязательном порядке отражаются общие сведения о проведенной проверке и данные об организации (физическом лице), а также указываются:

- 1) полное и сокращенное наименование проверяемой организации;
- 2) идентификационный номер налогоплательщика (ИНН);
- 3) место проведения проверки;
- 4) фамилии, имена, отчества, наименования должностей, специальные звания лиц, проводивших проверку;
- 5) дата подписания и номер постановления о проведении проверки;
- 6) период, за который проведена проверка;
- 7) даты начала и окончания проверки;
- 8) фамилии, имена и отчества представителей организации (физического лица, его представителя). В случае, если в течение проверяемого периода происходили изменения в составе вышеназванных лиц, перечень этих лиц приводится с одновременным указанием периода, в течение которого эти лица занимали соответствующие должности согласно приказам, распоряжениям, протоколам собраний учредителей или другим документам о назначении и увольнении с занимаемой должности (копии указанных документов должны быть приложены к акту);
- 9) местонахождение организации (место жительства физического лица), а также места осуществления хозяйственной деятельности (указывается в случае осуществления своей деятельности не по месту нахождения);
- 10) сведения о государственной регистрации, о постановке на учет в налоговом органе, об

открытых в банках расчетных и валютных счетах, о принятой учетной политике;

11) документальное подтверждение наличия права на осуществление лицензируемых видов деятельности (номер и дата выдачи лицензии, наименование органа, выдавшего лицензию, сроки начала и окончания действия лицензии);

12) документальное подтверждение фактически осуществляемых видов деятельности, в том числе запрещенных законодательством или осуществляемых при отсутствии соответствующей лицензии.

Описательная часть акта должна комплексно отражать все существенные обстоятельства, имеющие отношение к выявленным фактам нарушений.

Обязательному отражению в описательной части подлежат: сущность правонарушения, способ его совершения, период финансово-хозяйственной деятельности, к которому данное правонарушение относится, должностные лица, причастные к совершению указанного правонарушения, ссылки на первичные документы и иные обстоятельства, достоверно подтверждающие наличие факта нарушения, а также факты непредставления каких-либо документов (предметов, материалов).

В итоговой части акта подлежат отражению обобщенные сведения о результатах проверки с указанием нормативных правовых актов, нарушения положений которых выявлены.

Акт составляется в трех экземплярах и подписывается всеми проверяющими.

Первый и второй экземпляр акта вместе с прилагаемыми к ним материалами остаются на хранении в подразделениях органов внутренних дел.

Срок хранения вышеперечисленных документов определяется нормативными правовыми актами, регулирующими делопроизводство в ОВД РФ.

Третий экземпляр акта вручается представителю организации или физическому лицу (его представителю) под расписку (с отметкой в первом экземпляре акта).

В случае отказа от получения акта, а также при невозможности вручить акт по иным обстоятельствам (в связи с болезнью, отъездом и другими обстоятельствами) об этом делается отметка в акте. Указанная отметка удостоверяется подписями проверяющих, а экземпляр акта направляется в организацию или физическому лицу для ознакомления по почте заказным письмом не позднее дня, следующего за днем окончания проверки.

По результатам проверки организации или физического лица при подтверждении имеющихся данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах, материалы проверки направляются для рассмотрения в порядке ст. 144 и 145 Уголовно-процессуального кодекса РФ (далее - УПК РФ) от 18 декабря 2001 г. N 174-ФЗ (с изм. и доп. от 28 декабря 2004 г.).

При отсутствии поводов и оснований для возбуждения уголовного дела принимается одно из следующих решений:

- 1) о составлении протокола об административном правонарушении;
- 2) о передаче материалов по подведомственности, в том числе для решения вопроса о рассмотрении материалов в рамках производства по делам об административных правонарушениях;
- 3) о передаче материалов в налоговые органы при выявлении обстоятельств, требующих совершения действий, отнесенных к полномочиям налоговых органов, для принятия по ним решения;
- 4) о завершении проверки в связи с неустановлением нарушения законодательства Российской Федерации.

О принятом по результатам проверки решении в трехдневный срок извещается организация или физическое лицо, в отношении которых проводилось указанное мероприятие.

Взаимодействие органов внутренних дел и налоговых органов осуществляется в соответствии с Инструкцией о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов при осуществлении выездных налоговых проверок, утвержденной приказом МВД РФ и МЧС РФ от 22 января 2004 г. N 76/АС-3-06/37.

Указанная Инструкция устанавливает порядок организации и проведения налоговыми органами с участием органов внутренних дел выездных налоговых проверок налогоплательщиков, плательщиков сборов, налоговых агентов, оформления и реализации результатов этих проверок.

Выездные налоговые проверки проводятся налоговыми органами с участием органов внутренних дел с целью выявления и пресечения нарушений законодательства о налогах и сборах.

За совершение правонарушений при осуществлении служебных полномочий сотрудниками органов внутренних дел несут ответственность согласно с законодательству Российской Федерации.

Действия сотрудников органов внутренних дел могут быть обжалованы организациями и физическими лицами в вышестоящие налоговые органы и органы внутренних дел, прокуратуру и суд.

Взаимодействие должностных лиц налоговых органов и сотрудников органов внутренних дел при проведении выездной налоговой проверки не препятствует их самостоятельности при выборе предусмотренных законодательством средств и методов проведения контрольных и иных мероприятий в рамках своей компетенции при одновременном обеспечении согласованности всех осуществляемых ими

в процессе проверки действий. Функцию общей координации осуществляемых в процессе проведения проверки мероприятий выполняет руководитель проверяющей группы.

Основанием для проведения выездной налоговой проверки является решение руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о ее проведении (в случае проведения повторной выездной налоговой проверки вышестоящим налоговым органом в порядке контроля за деятельностью налогового органа, проводившего проверку, решение о проведении проверки оформляется в виде мотивированного постановления).

В случае, если сотрудники органа внутренних дел привлекаются к проведению ранее начавшейся выездной (повторной выездной) налоговой проверки, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о внесении дополнений в принятое решение (постановление) о проведении данной проверки, предусматривающее соответствующее изменение состава проверяющей группы.

В случаях назначения выездных налоговых проверок на основании постановления следователя, вынесенного по находящимся в его производстве уголовным делам, в решении о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки должны учитываться содержащиеся в постановлении следователя предложения по характеру, сроку и объему проверки и поставленные вопросы.

Если в ходе проведения выездной налоговой проверки возникает необходимость проверки налогов (сборов), не включенных в принятое решение (постановление) о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа выносится решение о назначении новой выездной (повторной выездной) налоговой проверки по указанным налогам (сборам), с учетом требований ст. 87 и 89 НК РФ.

Сотрудники органов внутренних дел принимают участие в выездных налоговых проверках на основании мотивированного запроса налогового органа, подписанного руководителем (заместителем руководителя) налогового органа.

Мотивированный запрос налогового органа об участии сотрудников органов внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке может быть направлен в орган внутренних дел как перед началом налоговой проверки, так и в процессе ее проведения.

Основаниями для направления указанного мотивированного запроса могут являться:

1) наличие у налогового органа данных, свидетельствующих о возможных нарушениях налогоплательщиками, плательщиками сборов, налоговыми агентами законодательства о налогах и сборах и необходимости проверки указанных данных с участием специалистов-ревизоров и (или) сотрудников оперативных подразделений;

2) назначение выездной (повторной выездной) налоговой проверки на основании материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган для принятия по ним решения;

3) необходимость привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля;

4) необходимость содействия должностным лицам налогового органа, проводящим проверку, в случаях воспрепятствования их законной деятельности, а также обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья указанных лиц при исполнении ими должностных обязанностей.

Запрос налогового органа должен содержать:

1) полное наименование организации (ИНН/КПП), фамилию, имя, отчество физического лица (ИНН - при наличии), адрес местонахождения организации, место жительства физического лица; вопросы проверки (виды налогов (сборов), по которым проводится проверка); период финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента), за который проводится проверка;

2) изложение обстоятельств, вызывающих необходимость участия сотрудников органа внутренних дел в выездной (повторной выездной) налоговой проверке: описание формы, характера и содержания предполагаемого нарушения законодательства о налогах и сборах, основанное на имеющейся у налогового органа информации;

3) обоснование привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих. В случае, если проверка назначена по результатам рассмотрения материалов о нарушениях законодательства о налогах и сборах, направленных органом внутренних дел в налоговый орган, вместо указанных данных приводится ссылка на номер и дату письма органа внутренних дел, с которым были представлены эти материалы;

4) предложения по количеству и составу сотрудников органа внутренних дел, привлекаемых для участия в выездной (повторной выездной) налоговой проверке;

5) предполагаемые сроки проведения проверки.

Не позднее пяти дней со дня поступления запроса налогового органа орган внутренних дел

направляет налоговому органу информацию о сотрудниках, назначенных для участия в выездной налоговой проверке, или мотивированный отказ от участия в указанной проверке.

Основаниями для отказа по запросу налогового органа об участии органа внутренних дел в выездной налоговой проверке могут являться:

1) отсутствие в запросе налогового органа фактов, свидетельствующих о возможных нарушениях организациями и физическими лицами законодательства о налогах и сборах;

2) несоответствие изложенной в запросе налогового органа цели привлечения сотрудников органа внутренних дел для участия в проверке компетенции органов внутренних дел;

3) отсутствие обоснования необходимости привлечения сотрудников органа внутренних дел в качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

В целях обеспечения координации действий участников выездной (повторной выездной) налоговой проверки непосредственно перед ее началом должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел, назначенными для участия в ее проведении, проводится рабочее совещание, на котором вырабатываются и согласуются основные направления проведения предстоящей проверки, составляется аналитическая схема выявления нарушений налогоплательщиком, плательщиком сборов, налоговым агентом законодательства о налогах и сборах, по которым имеется соответствующая информация, а также вопросы организации и тактики осуществления мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья проверяющих.

При проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки проверяющие действуют в пределах прав и обязанностей, предоставленных им законодательством Российской Федерации.

Должностные лица налоговых органов при проведении проверки совершают действия по осуществлению налогового контроля, предусмотренные НК РФ, Законом РФ от 21 марта 1991 г. N 943-1 "О налоговых органах Российской Федерации" (в ред. от 29 июня 2004 г.), федеральными законами и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

Сотрудники органов внутренних дел участвуют в проведении выездной налоговой проверки путем осуществления полномочий, предоставленных им Законом РФ "О милиции" и иными нормативными правовыми актами Российской Федерации.

В случае, если проверкой установлены факты нарушения законодательства о налогах и сборах, проверяющими должны быть приняты необходимые меры по сбору доказательств. В установленном порядке производится снятие копий с документов и файлов, свидетельствующих о совершении нарушения законодательства о налогах и сборах, истребование недостающих документов, выемка документов и предметов, в том числе электронных носителей информации, проведение встречных проверок, допросы свидетелей и другие действия, предусмотренные законодательством.

Непосредственно после прибытия на объект проверки проверяющие обязаны предъявить проверяемому лицу служебные удостоверения, а также решение (постановление) руководителя (заместителя руководителя) налогового органа о проведении выездной (повторной выездной) налоговой проверки. Факт предъявления решения (постановления) удостоверяется подписью проверяемого лица (или его уполномоченного представителя) на экземпляре данного решения (постановления) с указанием соответствующей даты.

В случае отказа проверяемых лиц (их представителя) от подписи на экземпляре решения (постановления) о проведении проверки должностным лицом налогового органа, возглавляющим проверяющую группу, в конце указанного документа производится соответствующая отметка.

При воспрепятствовании законной деятельности проверяющих сотрудники органа внутренних дел, привлекаемые для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налоговых органов, принимают меры по пресечению противоправных деяний в соответствии с действующим законодательством Российской Федерации.

При выявлении проверкой фактов неуплаты (неполной уплаты) сумм налогов (сборов) проверяющими производится исчисление сумм неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов (сборов) и пени, а также формируются предложения о привлечении к налоговой, уголовной и административной ответственности.

В случаях направления материалов проверки в орган внутренних дел для решения вопроса о возбуждении уголовного дела по признакам преступлений, предусмотренных ст. 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса РФ от 13 июня 1996 г. N 63-ФЗ (с изм. и доп. от 28 декабря 2004 г.) (далее - УК РФ), производятся расчеты сумм неуплаченных налогов (сборов) по их видам, налоговым периодам и финансовым годам (финансовый год соответствует календарному году).

Акт выездной налоговой проверки, проводимой налоговым органом с участием органа внутренних дел, должен быть подписан всеми участвовавшими в проверке должностными лицами налогового органа и сотрудниками органа внутренних дел, за исключением сотрудников органа внутренних дел, которые привлекались для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля в

качестве специалистов и (или) для обеспечения мер безопасности в целях защиты жизни и здоровья должностных лиц налогового органа, проводящих проверку, а также руководителем проверяемой организации, индивидуальным предпринимателем или физическим лицом (их представителями).

При наличии разногласий между проверяющими по содержанию акта окончательное решение по данному вопросу принимается руководителем проверяющей группы. По спорному вопросу указанные лица вправе изложить свое мнение в заключении, которое должно быть приобщено к материалам проверки, остающимся в налоговых органах и органах внутренних дел.

Акт выездной налоговой проверки составляется в трех экземплярах, один из которых хранится в налоговом органе, второй в установленном порядке вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю либо физическому лицу (их представителям), третий направляется органу внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае представления организацией, индивидуальным предпринимателем либо физическим лицом возражений по акту проверки, документов, подтверждающих обоснованность возражений, их копии в трехдневный срок со дня представления передаются налоговым органом в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в выездной налоговой проверке.

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит соответствующее решение, копия которого вручается руководителю организации, индивидуальному предпринимателю или физическому лицу (их представителям) в установленном порядке, а также направляется в трехдневный срок с момента вынесения решения в орган внутренних дел, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае выявления фактов уклонения от уплаты налогов (сборов) в крупных и особо крупных размерах, неисполнения обязанностей налогового агента, сокрытия денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов (сборов), налоговые органы направляют материалы проверки в орган внутренних дел.

При выявлении в ходе проведения выездной налоговой проверки административных правонарушений должностными лицами налоговых органов и сотрудниками органов внутренних дел возбуждается дело и осуществляется производство по делам об административных правонарушениях в соответствии с подведомственностью и в порядке, установленном КоАП РФ.

В течение трех дней копия постановления по делу об административном правонарушении направляется налоговым органом или органом внутренних дел соответственно в орган внутренних дел или в налоговый орган, сотрудники которого участвовали в проведении проверки.

В случае, если в выявленном правонарушении содержатся признаки состава преступления, предусмотренного ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ, руководителем (заместителем руководителя) налогового органа или органа внутренних дел выносится мотивированное постановление о прекращении производства соответствующего дела об административном правонарушении.

О принятом в соответствии со ст. 144, 145 УПК РФ процессуальном решении орган внутренних дел уведомляет налоговый орган в трехдневный срок с момента вынесения указанного решения.

В случае принятия органом предварительного следствия при органе внутренних дел решения о прекращении уголовного дела орган внутренних дел в трехдневный срок уведомляет об этом налоговый орган.

На основании указанного уведомления руководитель (заместитель руководителя) налогового органа отменяет ранее принятое постановление о прекращении дела об административном правонарушении производством и привлекает нарушителя к административной ответственности согласно действующему законодательству.

6. Состав издержек, связанных с осуществлением налогового контроля. Основания, порядок и источник выплат, размер сумм, подлежащих выплате

Издержки, связанные с осуществлением налогового контроля, состоят из сумм:

1) выплачиваемых свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым налоговыми органами;

2) судебных издержек.

Свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым возмещаются понесенные ими в связи с явкой в налоговый орган расходы на проезд, наем жилого помещения и выплачиваются суточные.

Переводчики, специалисты и эксперты получают вознаграждение за работу, выполненную ими по поручению налогового органа, если эта работа не входит в круг их служебных обязанностей.

За работниками, вызываемыми в налоговый орган в качестве свидетелей, сохраняется за время их отсутствия на работе в связи с явкой в налоговый орган заработная плата по основному месту

работы.

Суммы, причитающиеся свидетелям, переводчикам, специалистам, экспертам и понятым выплачиваются налоговым органом по выполнении ими своих обязанностей.

Порядок выплаты и размеры сумм, подлежащих выплате, устанавливаются Правительством РФ и финансируются из федерального бюджета Российской Федерации.

Глава XI. Понятие нарушения законодательства о налогах и сборах

1. Понятие нарушения законодательства о налогах и сборах, его признаки

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

Признаки налогового правонарушения:

1) противоправность предполагает собой совершение налогоплательщиком деяния вопреки прямому запрету, установленному законом. Совершение действий, прямо не противоречащих законодательству, даже если при этом наносятся убытки бюджету (например, налоговая оптимизация, проводимая в рамках законных возможностей), правонарушением быть признано не может;

2) виновность. Наложение определенных налоговых санкций влечет только виновное совершение наказуемого деяния. Вина правонарушителя может быть представлена в двух основных формах: умысел и неосторожность. Отсутствие вины является безусловным основанием для принятия решения об отсутствии самого правонарушения. Так, несвоевременное представление налоговой декларации в связи с болезнью должностного лица, в обязанности которого входит составление и сдача бухгалтерской отчетности в налоговые органы, не повлечет привлечение к налоговой ответственности;

3) наказуемость. Ответственность за налоговое правонарушение установлена НК РФ. Таким образом, санкции могут быть применены строго в размерах, закрепленных в этом нормативно-правовом акте.

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

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста;
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Законодательством определены общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения, а именно:

1) никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ;

2) никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;

3) предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает, если это деяние не содержит признаков состава преступления, предусмотренного уголовным законодательством Российской Федерации;

4) привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации;

5) привлечение налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени. Привлечение налогового агента к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности перечислить причитающиеся суммы налога и пени;

6) лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустраняемые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Согласно п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены Кодексом. Следовательно, при решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц (п. 7 ст. 101 НК РФ) судам следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик - физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности. Поэтому, если выявленное налоговым органом деяние совершено налогоплательщиком - физическим лицом в рамках налоговых правоотношений, определение которых дано в ст. 2 НК РФ, вопрос о квалификации этого деяния как правонарушения и его последствиях должен решаться только в соответствии с положениями НК РФ.

При решении вопроса об ответственности должностных лиц организаций-налогоплательщиков (п. 4 ст. 108, п. 7 ст. 101 НК РФ) необходимо принимать во внимание, что указанные лица не являются субъектами налоговых правоотношений и не могут быть привлечены к ответственности в соответствии с положениями НК РФ.

Названные лица при наличии оснований могут быть привлечены к уголовной или административной ответственности. При этом следует иметь в виду, что круг обязанностей должностных лиц в сфере налогообложения определяется в зависимости от круга обязанностей, возложенных законодательством о налогах и сборах на организации-налогоплательщиков, и не может быть расширен.

Элементами состава налогового правонарушения являются:

- 1) объект;
- 2) объективная сторона;
- 3) субъект;
- 4) субъективная сторона.

Объектом налогового правонарушения являются общественные отношения, охраняемые налоговым законом, нарушаемые налогоплательщиком.

Выделяют несколько видов объектов налоговых правонарушений:

- 1) общий (налоговая система Российской Федерации в целом);
- 2) родовой (совокупность институтов налогового права, в отношении которых осуществляется посягательство). В налоговой сфере можно выделить несколько групп родовых объектов - общественные отношения, охраняющие права налогоплательщика (налоговых органов), обязанности налогоплательщика по уплате налогов, правила ведения бухгалтерского (налогового) учета, правила учета налогоплательщиков, обязанности налоговых органов и т.д.;

- 3) непосредственный (конкретное правоотношение, на нарушение которого направлено противоправное деяние).

Объективной стороной налогового правонарушения является деяние, которое может быть выражено как действием, так и бездействием.

Выделяют две основные группы признаков, характеризующих объективную сторону налогового правонарушения:

- 1) обязательные;
- 2) факультативные.

К обязательным признакам объективной стороны относятся:

- 1) общественно опасное деяние;
- 2) общественно опасные последствия;
- 3) причинная связь между деянием и последствиями.

В зависимости от наступления общественно опасных последствий для наступления налоговой ответственности налоговые правонарушения подразделяются на две категории:

- 1) правонарушения с материальным составом. Указанные противоправные деяния считаются оконченными исключительно в момент наступления вредных последствий;

- 2) правонарушения с формальным составом. Для наступления налоговой ответственности за такие деяния обязательного наступления общественно опасных последствий не требуется. Правонарушение считается оконченным в момент совершения деяния.

К факультативным признакам объективной стороны относят:

- 1) время совершения правонарушения;
- 2) место совершения правонарушения;
- 3) обстановку совершения правонарушения;
- 4) способ совершения правонарушения.

Наличие факультативных признаков объективной стороны правонарушения будет необходимо для наступления налоговой ответственности только в том случае, когда это непосредственно указано в статье НК РФ, устанавливающей санкции за такое нарушение закона.

Под субъектом налогового правонарушения понимается лицо, его совершившее. Субъектом

налогового правонарушения может являться вменяемое лицо, достигшее ко времени совершения налогового правонарушения определенного законом возраста.

Субъективная сторона налогового правонарушения характеризуется формой вины: умышленной или неосторожной.

Обстоятельствами, смягчающими ответственность за совершение налогового правонарушения, признаются:

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) иные обстоятельства, которые судом могут быть признаны смягчающими ответственность.

Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции.

Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения в порядке, установленном ст. 114 НК РФ.

Налоговая санкция является мерой ответственности за совершение налогового правонарушения.

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

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не меньше чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей гл. 16 НК РФ за совершение налогового правонарушения.

При наличии обстоятельства, предусмотренного п. 2 ст. 112 НК РФ, размер штрафа увеличивается на 100%.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

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

Налоговые санкции взыскиваются с налогоплательщиков только в судебном порядке.

Согласно п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции). Исчисление срока давности со дня совершения налогового правонарушения применяется в отношении всех налоговых правонарушений, кроме предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ.

Исчисление срока давности со следующего дня после окончания соответствующего налогового периода применяется в отношении налоговых правонарушений, предусмотренных ст. 120 и 122 НК РФ.

Согласно ст. 113 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения, если со дня его совершения либо со следующего дня после окончания налогового периода, в течение которого было совершено это правонарушение, истекло три года (срок давности).

При применении указанного срока давности судам надлежит исходить из того, что в контексте ст. 113 НК РФ моментом привлечения лица к налоговой ответственности является дата вынесения руководителем налогового органа (его заместителем) в установленных Кодексом порядке и сроки решения о привлечении лица к налоговой ответственности.

Как было сказано выше, налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее 6 месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).

При применении указанной нормы необходимо иметь в виду, что исчисление данного срока со дня составления акта производится в случае привлечения налогоплательщика (налогового агента) к ответственности по результатам выездной налоговой проверки, а также в случае привлечения к установленной НК РФ ответственности лиц, не являющихся налогоплательщиками (налоговыми агентами), поскольку только в этих случаях НК РФ предусматривает составление акта (п. 1 ст. 100 и п. 1 ст. 101.1).

Учитывая, что Кодекс не предусматривает составления налоговым органом акта по результатам использования в отношении налогоплательщика (налогового агента) иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля, установленный п. 1 ст. 115 НК РФ срок в этих случаях должен исчисляться со дня обнаружения соответствующего правонарушения, который определяется исходя из характера конкретного правонарушения, а также обстоятельств его совершения и выявления.

При проверке соблюдения истцом срока давности взыскания налоговых санкций (п. 1 ст. 115 НК РФ) судам надлежит исходить из того, что специальные правила исчисления названного срока, установленные п. 2 ст. 115 НК РФ, применяются с учетом положений п. 3 и 4 ст. 108 НК РФ.

По смыслу п. 3 ст. 108 НК РФ, если уполномоченным государственным органом в установленном порядке поставлен вопрос о привлечении налогоплательщика - физического лица к уголовной ответственности, налоговый орган вправе будет принимать меры к привлечению данного лица к ответственности, предусмотренной Кодексом, только в случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела.

С учетом этого обстоятельства для указанных ситуаций в п. 2 ст. 115 НК РФ установлены специальные правила исчисления срока давности взыскания налоговых санкций с налогоплательщиков - физических лиц.

Пункт 4 ст. 108 НК РФ предусматривает, что привлечение должностных лиц организаций-налогоплательщиков к уголовной или административной ответственности осуществляется наряду с привлечением самой организации к налоговой ответственности.

Следовательно, то обстоятельство, что в отношении должностного лица организации-налогоплательщика решался вопрос о привлечении к уголовной ответственности, не является основанием для применения специальных правил исчисления срока давности взыскания налоговых санкций с организаций.

В случае отказа в возбуждении или прекращения уголовного дела, но при наличии налогового правонарушения срок подачи искового заявления исчисляется со дня получения налоговым органом постановления об отказе в возбуждении или о прекращении уголовного дела.

2. Субъекты нарушений законодательства о налогах и сборах (налогоплательщики, налоговые агенты, банки и иные лица)

Как уже было сказано, под субъектом налогового правонарушения понимается лицо, его совершившее. Субъектом налогового правонарушения может являться вменяемое лицо, достигшее ко времени совершения налогового правонарушения определенного законом возраста.

В налоговых правонарушениях выделяют две группы возможных субъектов:

1) организации:

а) юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации;

б) иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств;

в) международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации;

2) физические лица:

а) граждане Российской Федерации (в том числе бипатриды, одно из гражданств которых - российское);

б) иностранные граждане (в том числе бипатриды);

в) лица без гражданства (апатриды).

Существует еще одна классификация субъектов налоговых правонарушений. В зависимости от статуса участия в налоговых правоотношениях субъекты правонарушений подразделяются на:

1) налогоплательщиков и плательщиков сборов - организации и физические лица, на которых в соответствии с НК РФ возложена обязанность уплачивать соответственно налоги и (или) сборы;

2) налоговых агентов - лица, на которых в соответствии с НК РФ возложены обязанности по исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд) налогов;

3) налоговые органы и их должностные лица.

Налоговым кодексом установлены следующие условия, с которыми законодатель связывает привлечение физических лиц к налоговой ответственности:

1) установленный законом возраст. Минимальный возраст, с которого может наступать налоговая ответственность, установлен в ст. 107 НК РФ и составляет 16 лет;

2) вменяемость, т.е. способность физического лица понимать значение своих действий и

руководить ими. Невменяемое лицо не несет юридической ответственности за совершаемые им деяния, так как оно не способно их ни понимать, ни контролировать. Существует два критерия невменяемости: медицинский и юридический.

Особую категорию лиц, подлежащих ответственности за совершенное налоговое правонарушение, составляют должностные лица.

Под должностным лицом понимаются работники организации, наделенные властными полномочиями и способные принимать решения, являющиеся юридическими фактами.

Можно выделить две основные группы должностных лиц, участвующих в налоговых правоотношениях:

- 1) должностные лица организаций-налогоплательщиков и налоговых агентов;
- 2) должностные лица государственных органов (налоговых, таможенных, милиции и т.д.).

3. Субъективная сторона. Формы вины при совершении налогового правонарушения

Субъективная сторона правонарушения отражает психическое отношение лица, совершившего наказуемое деяние, к самому действию (бездействию) и его последствиям.

Основным характеризующим субъективную сторону признаком является вина.

Виновным в совершении налогового правонарушения признается лицо, совершившее противоправное деяние умышленно или по неосторожности.

Таким образом, выделяют две формы вины:

- 1) умысел:
 - а) прямой;
 - б) косвенный;
- 2) неосторожность:
 - а) небрежность;
 - б) самонадеянность.

Умышленная форма вины. Налоговое правонарушение признается совершенным умышленно, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало (прямой умысел) либо сознательно допускало (косвенный умысел) наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Таким образом, умышленная форма вины характеризуется двумя критериями:

- 1) интеллектуальным (способность осознавать);
- 2) волевым (способность руководить).

Совершение правонарушения с умышленной формой вины влияет на квалификацию совершенного деяния (так, умысел может стать основой для привлечения виновных лиц к уголовной, а не налоговой ответственности) и на назначение наказания (в случае умышленного совершения правонарушения применяется, как правило, более строгая санкция).

Неосторожная форма вины. Характеризуется тем, что совершающее противоправный проступок лицо не осознает и не понимает характер своих действий, предвидит возможные последствия, хотя должно и может осознавать (небрежность) либо осознает возможность наступления последствий, но самонадеянно планирует их избежать (самонадеянность).

Статья 110 НК РФ закрепляет, что налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Таким образом, можно сделать вывод о том, что налоговое законодательство традиционно признает только совершение неосторожных проступков в форме небрежности. О самонадеянности в НК РФ не упоминается. Это приводит к тому, что даже при виновном совершении налогового правонарушения при условии, что вина выражается в самонадеянности, лицо, совершившее указанные деяния, не должно нести ответственность.

Для того чтобы деяние, совершаемое вопреки законодательству, было признано правонарушением, совершаемым в форме небрежности, необходимо одновременное наличие двух условий:

- 1) виновное лицо должно осознавать характер своих действий и возможные последствия и руководить ими. Должностные лица, назначаемые в организации ответственными за ведение бухгалтерского (налогового) учета и сдачу соответствующей отчетности в налоговые органы, обязаны знать законодательство, регулирующее их деятельность, правила ведения бухучета, порядок начисления и уплаты налогов и т.д. Соответственно, они должны соотносить своих действия с нормами закона и предвидеть последствия неправомерных действий;

2) виновное лицо может осознавать характер своих действий и возможные последствия и руководить ими. Обстоятельствами, исключающими наличие вины, при этом могут являться: тяжелая болезнь (например, психическая), патологический аффект, принуждение и тому подобные факты, способные парализовать волю субъекта налоговых правоотношений.

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.

4. Обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения

Обстоятельствами, исключающими вину лица в совершении налогового правонарушения, признаются:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов). В соответствии с подп. 4 п. 1 ст. 32 НК РФ налоговые органы обязаны давать разъяснения о порядке исчисления и уплаты налогов и сборов. В силу подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ выполнение налогоплательщиком письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных налоговым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции, является обстоятельством, исключающим вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения и тем самым освобождающим последнего от налоговой ответственности. Поскольку согласно положениям Кодекса решение о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности принимается руководителем налогового органа (его заместителем), в случае возникновения спора судам необходимо исходить из того, что налогоплательщик вправе расценивать письменное разъяснение, данное руководителем налогового органа (его заместителем), как разъяснение компетентного должностного лица. К разъяснениям, о которых упоминает подп. 3 п. 1 ст. 111 НК РФ, следует также относить письменные разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц.

При применении данной нормы не имеет значения, кому адресовано разъяснение: непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц.

При наличии указанных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения.

5. Нарушения законодательства о налогах и сборах, содержащие признаки административного правонарушения

За нарушение законодательства о налогах и сборах установлена не только налоговая, но и административная ответственность.

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

Основное отличие административной ответственности от налоговой заключается в том, что санкции за административные правонарушения установлены в КоАП РФ. Административные санкции за нарушения законодательства о налогах и сборах урегулированы гл. 15 КоАП РФ.

Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения,

если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых КоАП или законами субъекта РФ предусмотрена административная ответственность, но им не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению.

Назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение виновное физическое лицо, равно как и привлечение к административной или уголовной ответственности физического лица не освобождает от административной ответственности за данное правонарушение юридическое лицо.

В главе 15 КоАП РФ установлены следующие составы административных правонарушений.

Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций.

Объект - общественные отношения по осуществлению наличных денежных расчетов.

Объективная сторона - деяние, выразившееся:

в осуществлении расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, либо

1) в неоприходовании (неполном оприходовании) в кассу денежной наличности, либо

2) в несоблюдении порядка хранения свободных денежных средств, либо

3) в накоплении в кассе наличных денег сверх установленных лимитов.

Субъект - организация либо ее работник, обслуживающий денежные средства, при условии достижения им возраста 16 лет.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа:

1) на должностных лиц в размере от сорока до пятидесяти МРОТ (4000-5000 руб.);

2) на юридических лиц - от четырехсот до пятисот МРОТ (40 000-50 000 руб.).

Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе.

Объект - общественные отношения по налоговому контролю.

Объективная сторона - нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда.

Субъект - должностное лицо налогоплательщика, достигшее 16 лет, обязанное осуществить постановку на учет организации (например, руководитель, юрист, главный бухгалтер и т.п.).

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от пяти до десяти МРОТ (500-1000 руб.).

Квалифицирующие признаки - нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда, сопряженное с ведением деятельности без постановки на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда. Санкция - административный штраф на должностных лиц в размере от двадцати до тридцати МРОТ (2000-3000 руб.).

Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации.

Объект - общественные отношения по налоговому контролю.

Объективная сторона - нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации.

Субъект - должностное лицо налогоплательщика, достигшее 16 лет, обязанное сообщать в налоговый орган сведения об открытии (закрытии) расчетных счетов в банке.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти до двадцати минимальных размеров оплаты труда.

Нарушение сроков представления налоговой декларации.

Объект - общественные отношения по налоговому контролю.

Объективная сторона - нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета.

Субъект - должностное лицо организации, достигшее 16 лет, обязанное сдавать бухгалтерскую (налоговую) отчетность либо контролировать этот процесс.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от трех до пяти минимальных размеров оплаты труда.

Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Объект - общественные отношения по налоговому контролю.

Объективная сторона:

1) непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;

2) отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;

3) представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде.

Субъект - граждане; должностные лица налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа:

1) на граждан в размере от одного до трех МРОТ (100-300 руб.);

2) на должностных лиц - от трех до пяти МРОТ (300-500 руб.).

Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля должностным лицом государственного органа.

Объект - общественные отношения по налоговому контролю.

Объективная сторона:

1) непредставление в установленный срок в налоговые органы сведений, необходимых для осуществления налогового контроля;

2) представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде.

Субъект:

1) должностное лицо органа, осуществляющего государственную регистрацию юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, выдачу физическим лицам лицензий на право занятия частной практикой, регистрацию лиц по месту жительства, регистрацию актов гражданского состояния, учет и регистрацию имущества и сделок с ним;

2) нотариус или должностное лицо, уполномоченное совершать нотариальные действия.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа в размере от пяти до десяти МРОТ (500-1000 руб.).

Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику.

Объект - общественные отношения между банком, налогоплательщиком и налоговым органом по открытию расчетных счетов.

Объективная сторона - действия по открытию счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе.

Субъект - должностное лицо банка или иной кредитной организации, правомочное совершать действия по открытию расчетных счетов налогоплательщикам.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от десяти до двадцати МРОТ (1000-2000 руб.).

Квалифицирующий признак - открытие банком или иной кредитной организацией счета организации или индивидуальному предпринимателю при наличии у него решения налогового органа либо таможенного органа о приостановлении операций по счетам этого лица. Санкция - наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от двадцати до тридцати МРОТ (2000-3000 руб.).

Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора (взноса).

Объект - общественные отношения по оплате налогов и сборов.

Объективная сторона - нарушение установленного срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора (взноса), а равно инкассового поручения (распоряжения) налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о перечислении налога или сбора (взноса), соответствующих пеней и (или) штрафов в бюджет (государственный внебюджетный фонд).

Субъект - должностное лицо банка или иной кредитной организации, достигшее 16 лет, правомочное проводить операции по счетам клиента.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность,

так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа на должностных лиц в размере от сорока до пятидесяти МРОТ (4000-5000 руб.).

Неисполнение банком решения о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента.

Объект - общественные отношения по осуществлению расходных операций по расчетным счетам.

Объективная сторона - осуществление расходных операций, не связанных с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора либо иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет (внебюджетный фонд), по счетам налогоплательщика, плательщика сбора, налогового агента, сборщика налогов и (или) сборов или иных лиц при наличии у банка или иной кредитной организации решения налогового органа, таможенного органа или органа государственного внебюджетного фонда о приостановлении операций по таким счетам.

Субъект - должностное лицо банка или иной кредитной организации, достигшее 16 лет, правомочное проводить операции по счетам клиента.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа в размере от двадцати до тридцати МРОТ (2000-3000 руб.).

Неисполнение банком поручения государственного внебюджетного фонда.

Объект - общественные отношения по осуществлению расходных операций по расчетным счетам.

Объективная сторона - неисполнение поручения органа государственного внебюджетного фонда о зачислении во вклады граждан сумм государственных пенсий и (или) других выплат.

Субъект:

1) банк или иная кредитная организация как юридическое лицо;

2) должностное лицо банка или иной кредитной организации, достигшее 16 лет, правомочное проводить операции по счетам клиентов.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа:

1) на должностных лиц в размере от сорока до пятидесяти МРОТ (4000-5000 руб.);

2) на юридических лиц - от четырехсот до пятисот МРОТ (40 000-50 000 руб.).

Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

Объект - общественные отношения по ведению бухгалтерского учета и представлению бухгалтерской отчетности.

Объективная сторона - грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности, а равно порядка и сроков хранения учетных документов.

Под грубым нарушением правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности понимается:

1) искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10%;

2) искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

Субъект - должностное лицо юридического лица или индивидуального предпринимателя, достигшее 16 лет и обязанное вести бухгалтерский учет и представлять в налоговый орган бухгалтерскую отчетность.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа в размере от двадцати до тридцати МРОТ (2000-3000 руб.).

Уклонение от подачи декларации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции или декларации об использовании этилового спирта.

Объект - общественные отношения по налоговому контролю за оборотом алкогольной и спиртосодержащей продукции.

Объективная сторона:

1) уклонение от подачи декларации об объеме производства и оборота этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции или декларации об использовании этилового спирта;

2) несвоевременная подача одной из таких деклараций;

3) включение в одну из таких деклараций заведомо искаженных данных.

Субъект:

- 1) юридические лица, занимающиеся оборотом алкогольной и спиртосодержащей продукции, использованием этилового спирта;
- 2) должностные лица этих юридических лиц, достигшие 16 лет и обязанные осуществлять контроль за оборотом и использованием и соответственно подавать декларации.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа:

- 1) на должностных лиц в размере от тридцати до сорока МРОТ (3000-4000 руб.);
- 2) на юридических лиц - от трехсот до четырехсот МРОТ (30 000-40 000 руб.).

Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг без применения контрольно-кассовых машин.

Объект - общественные отношения, регулирующие обязательность применения ККМ.

Объективная сторона - продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг в организациях торговли либо в иных организациях, осуществляющих реализацию товаров, выполняющих работы либо оказывающих услуги, а равно гражданами, зарегистрированными в качестве индивидуальных предпринимателей без применения в установленных законом случаях контрольно-кассовых машин.

Субъект:

- 1) индивидуальные предприниматели, оказывающие услуги, выполняющие работы, реализующие товары;
- 2) организации, оказывающие услуги, выполняющие работы, реализующие товары;
- 3) должностные лица таких организации, достигшие 16 лет.

Субъективная сторона - умышленная (прямой, косвенный) или неосторожная (как небрежность, так и самонадеянность).

Санкция - наложение административного штрафа:

- 1) на граждан в размере от пятнадцати до двадцати МРОТ (1500-2000 руб.);
- 2) на должностных лиц - от тридцати до сорока МРОТ (3000-4000 руб.);
- 3) на юридических лиц - от трехсот до четырехсот МРОТ (30 000-40 000 руб.).

6. Нарушения законодательства о налогах и сборах, относящиеся к исключительной компетенции федеральных органов внутренних дел

Органы внутренних дел (милиция) рассматривают дела об административном правонарушении, предусмотренном ст. 15.1 КоАП РФ - о нарушении порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций.

Рассматривать эти дела от имени органов внутренних дел вправе:

- 1) начальники территориальных управлений (отделов) внутренних дел и приравненных к ним органов внутренних дел;
- 2) их заместители;
- 3) начальники территориальных отделов (отделений) милиции;
- 4) их заместители.

Указанные должностные лица вправе назначать административные наказания в виде предупреждения или административного штрафа в размере до трех МРОТ (до 300 руб.).

7. Налоговые преступления

Законодательство выделяет следующие составы, связанные с понятием "налоговые преступления".

Незаконное получение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну.

Объект - общественные отношения, охраняющие коммерческую, налоговую, банковскую тайну.

Коммерческая тайна - конфиденциальность информации, позволяющая ее обладателю при существующих или возможных обстоятельствах увеличить доходы, избежать неоправданных расходов, сохранить положение на рынке товаров, работ, услуг или получить иную коммерческую выгоду.

Налоговую тайну составляют любые полученные налоговым органом, органами внутренних дел, органом государственного внебюджетного фонда и таможенным органом сведения о налогоплательщике, за исключением сведений:

- 1) разглашенных налогоплательщиком самостоятельно или с его согласия;
- 2) об идентификационном номере налогоплательщика;

3) о нарушениях законодательства о налогах и сборах и мерах ответственности за эти нарушения.

Под банковской тайной понимается тайна банковского счета, банковского вклада, а также операций по счету и сведений о клиенте.

Согласно ст. 857 ГК РФ сведения, составляющие банковскую тайну, могут быть предоставлены только самим клиентам или их представителям, а также представлены в бюро кредитных историй на основаниях и в порядке, которые предусмотрены законом. Государственным органам и их должностным лицам такие сведения могут быть предоставлены исключительно в случаях и порядке, которые предусмотрены законом.

Таким образом, кредитная организация, Банк России, организация, осуществляющая функции по обязательному страхованию вкладов, гарантируют тайну об операциях, о счетах и вкладах своих клиентов и корреспондентов.

Справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, выдаются кредитной организацией им самим, судам и арбитражным судам (судьям), Счетной палате Российской Федерации, налоговым органам, таможенным органам Российской Федерации в случаях, предусмотренных законодательными актами об их деятельности, а при наличии согласия прокурора - органам предварительного следствия по делам, находящимся в их производстве.

В соответствии с законодательством Российской Федерации справки по операциям и счетам юридических лиц и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, выдаются кредитной организацией органам внутренних дел при осуществлении ими функций по выявлению, предупреждению и пресечению налоговых преступлений.

Справки по счетам и вкладам физических лиц выдаются кредитной организацией им самим, судам, организации, осуществляющей функции по обязательному страхованию вкладов, при наступлении страховых случаев, предусмотренных федеральным законом о страховании вкладов физических лиц в банках РФ, а при наличии согласия прокурора - органам предварительного следствия по делам, находящимся в их производстве.

Справки по счетам и вкладам в случае смерти их владельцев выдаются кредитной организацией лицам, указанным владельцем счета или вклада в сделанном кредитной организацией завещательном распоряжении, нотариальным конторам по находящимся в их производстве наследственным делам о вкладах умерших вкладчиков, а в отношении счетов иностранных граждан - иностранным консульским учреждениям.

Информация по операциям юридических лиц, граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, и физических лиц предоставляется кредитными организациями в уполномоченный орган, осуществляющий меры по противодействию легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, в случаях, порядке и объеме, которые предусмотрены Федеральным законом "О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем".

Банк России, организация, осуществляющая функции по обязательному страхованию вкладов, не вправе разглашать сведения о счетах, вкладах, а также сведения о конкретных сделках и об операциях из отчетов кредитных организаций, полученные им в результате исполнения лицензионных, надзорных и контрольных функций, за исключением случаев, предусмотренных федеральными законами.

В случае разглашения банком сведений, составляющих банковскую тайну, клиент, права которого нарушены, вправе потребовать от банка возмещения причиненных убытков.

Объективная сторона:

- 1) деяние: соби́рание сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну,
- 2) способ: похищение документов, подкуп или угрозы, а равно иной незаконный способ.

Санкция (альтернативная):

- 1) штраф в размере до 80 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного до шести месяцев;
- 2) лишение свободы на срок до двух лет.

Субъект - гражданин, достигший 16 лет.

Субъективная сторона - умысел или неосторожность.

Незаконное разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну.

Объект - общественные отношения, охраняющие коммерческую, налоговую, банковскую тайну.

Объективная сторона - незаконное разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну, без согласия их владельца лицом.

Субъект - гражданин, достигший 16 лет, которому налоговая, банковская, коммерческая тайна была доверена или стала известна по службе или работе.

Субъективная сторона - умысел или неосторожность.

Санкция (альтернативная):

1) штраф в размере до 120 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет;

2) лишение свободы на срок до трех лет.

Квалифицирующий признак:

1) крупный ущерб;

2) корыстная заинтересованность.

Санкция (альтернативная):

1) штраф в размере до 200 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до восемнадцати месяцев с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет;

2) лишение свободы на срок до пяти лет.

Особо квалифицирующий признак - тяжкие последствия.

Санкция - лишение свободы на срок до десяти лет.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица. Объект - общественные отношения по уплате налогов и сборов.

Объективная сторона:

1) деяние: уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица;

2) способ: непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным; включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений;

3) последствия: крупный размер.

Санкция (альтернативная):

1) штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет либо арест на срок от четырех до шести месяцев;

2) лишение свободы на срок до одного года.

Квалифицирующий признак - крупный размер ущерба.

Крупным размером в настоящей статье признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 000 руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 300 000 руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 000 руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 1 500 000 руб.

Санкция (альтернативная):

1) штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;

2) лишение свободы на срок до трех лет.

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

Объект - общественные отношения по уплате налогов и сборов.

Объективная сторона:

1) деяние: уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации;

2) способ: непредставление налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным; включение в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений;

3) последствия: крупный размер.

Санкция (альтернативная):

1) штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет либо арест на срок от четырех до шести месяцев;

2) лишение свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Квалифицированные признаки:

1) совершение преступления группой лиц по предварительному сговору;

2) совершение преступления в особо крупном размере. Крупным размером в настоящей статье, а также в ст. 199.1 КоАП РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 000 руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 1 500 000 руб., а

особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 500 000 руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 7 500 000 руб.

Санкция (альтернативная):

1) штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до трех лет;

2) лишение свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Неисполнение обязанностей налогового агента.

Объект - общественные отношения по исполнению обязанностей налогового агента.

Объективная сторона:

1) деяние: неисполнение обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд);

2) последствия: крупный размер;

3) цель: личная заинтересованность.

Санкция:

1) штраф в размере от 100 000 до 300 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от одного года до двух лет, либо арест на срок от четырех до шести месяцев;

2) лишение свободы на срок до двух лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Квалифицирующий признак - ущерб в особо крупном размере.

Санкция:

1) штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от двух до пяти лет;

2) лишение свободы на срок до шести лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов.

Объект - общественные отношения по взысканию задолженности по налогам.

Объективная сторона:

1) деяние: сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам;

2) последствия: крупный размер.

Субъект:

1) собственник;

2) руководитель организации;

3) иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации;

4) индивидуальный предприниматель.

Санкция:

1) штраф в размере от 200 000 до 500 000 руб. или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период от восемнадцати месяцев до трех лет;

2) лишение свободы на срок до пяти лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

Глава XII. Понятие ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах

1. Понятие ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах. Ее правовая природа

Правовая система не может функционировать без института ответственности.

Юридическая ответственность неразрывно связана с государством, нормами права, обязанностью и противоправным поведением. Государство, издавая нормы права, определяет юридическую ответственность субъектов независимо от их воли и желания, т.е. юридическая

ответственность носит государственно-принудительный характер.

Традиционно в теории права выделяют административную, уголовную, дисциплинарную, гражданскую и материальную ответственность. Однако в последнее время ряд авторов поставили вопрос о существовании специального вида ответственности - налоговой. В научной литературе высказываются различные точки зрения по этому поводу. Одни авторы полагают, что недопустимо само применение термина "налоговая ответственность". Другие считают, что о "налоговой ответственности" можно говорить только с достаточной степенью условности, выделение же ее в качестве самостоятельного вида юридической ответственности ничем не обосновано. Третьи утверждают, что в российской правовой системе сформировалось достаточно четко выраженное правовое явление - ответственность за налоговые правонарушения. Поэтому обозначение ответственности за налоговые правонарушения как налоговой ответственности вполне обоснованно. Соблюдение норм налогового законодательства, продолжают они, обеспечивается мерами административной, финансовой, дисциплинарной и уголовной ответственности, которые включаются в частное понятие "налоговая ответственность". В пользу этой точки зрения приводится ст. 107 НК РФ, в которой обозначено понятие налоговой ответственности.

Употребление термина "налоговая ответственность" очень спорно, поэтому следует обратиться к теории права.

Юридическая ответственность характеризуется следующими основными признаками:

- 1) опирается на государственное принуждение;
- 2) это конкретная форма реализации санкций, предусмотренных нормами права;
- 3) наступает за совершение правонарушения;
- 4) выражается в определенных отрицательных последствиях для правонарушителя;
- 5) воплощается в процессуальной форме.

Указанные признаки юридической ответственности являются обязательными: отсутствие хотя бы одного из них свидетельствует об отсутствии юридической ответственности и позволяет отграничивать ее от других правовых и неправовых категорий. ***(5)**

Ответственность за совершение налогового правонарушения обладает всеми основными признаками юридической ответственности:

- 1) выражается в применении мер государственного принуждения;
- 2) наступает на основе норм права и за нарушение правовых норм;
- 3) является последствием виновного деяния;
- 4) состоит в применении санкций правовых норм и связана с отрицательными последствиями материального или морального характера, которые правонарушитель должен претерпеть;
- 5) реализуется в соответствующих процессуальных формах.

Таким образом, налоговая ответственность имеет все признаки юридической ответственности, но для того чтобы говорить о ней как о самостоятельном виде ответственности, необходимо выделить и особые признаки ответственности за налоговые правонарушения, а именно:

- 1) основанием ответственности является налоговое правонарушение;
- 2) применение ответственности за нарушение налогового законодательства урегулировано нормами налогового права;
- 3) особый субъектный состав;
- 4) к данной ответственности обязанных лиц привлекают специальные органы: налоговые или таможенные.

Из этого можно заключить, что налоговая ответственность самостоятельными признаками ответственности не обладает и говорить о налоговой ответственности как о самостоятельном виде ответственности и не представляется возможным.

Учитывая вышесказанное, можно вывести определение налоговой ответственности. Налоговая ответственность - это применение финансовых санкций за совершение налогового правонарушения уполномоченными на то государственными органами к налогоплательщикам и лицам, содействующим уплате налога.

2. Общие условия привлечения к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах

Не всякое отрицательное деяние участника налоговых правоотношений может быть квалифицировано как правонарушение, влекущее за собой юридическую ответственность. Статья 106 НК РФ дает понятие налогового правонарушения: "Налоговым правонарушением признается виновно совершенное противоправное (в нарушение законодательства о налогах и сборах) деяние (действие или бездействие) налогоплательщика, налогового агента и иных лиц, за которое НК РФ установлена

ответственность".

Определяя налоговое правонарушение в целом, законодатель пользуется термином "деяние", который употребляется для обозначения как действия, так и бездействия налогоплательщика, налогового агента и иных лиц. Большинство налоговых правонарушений могут быть совершены либо только путем действия, либо в результате бездействия. Однако возможны и так называемые "смешанные правонарушения", т.е. налоговые правонарушения, объективная сторона которых может состоять из совокупности действия и бездействия или являться результатом как действия, так и бездействия (например, неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий - ст. 122 НК РФ).

Вторым признаком налогового правонарушения является виновность, которая означает психическое отношение лица в форме умысла или неосторожности к совершаемому деянию и его последствиям.

Умышленным деяние считается, если лицо, его совершившее, осознавало противоправный характер своих действий (бездействия), желало либо сознательно допускало наступление вредных последствий таких действий (бездействия).

Налоговое правонарушение признается совершенным по неосторожности, если лицо, его совершившее, не осознавало противоправного характера своих действий (бездействия) либо вредного характера последствий, возникших вследствие этих действий (бездействия), хотя должно было и могло это осознавать.

Третьим признаком налогового правонарушения является его противоправность. Не может считаться налоговым правонарушением деяние, не предусмотренное законодательством о налогах и сборах, а также деяние, хотя и подпадающее под признаки соответствующей статьи гл. 16 и 18 НК РФ, но при совершении которого не нарушаются нормы законодательства о налогах и сборах, состав которых приведен в ст. 1 НК РФ и является исчерпывающим.

Отсутствие одного из вышеперечисленных признаков не позволяет рассматривать деяние участника налоговых отношений как правонарушение, а следовательно, исключает возможность привлечения его к правовой ответственности.

Согласно ст. 107 НК РФ ответственность за совершение налоговых правонарушений несут организации и физические лица.

В соответствии со ст. 11 НК РФ под организациями понимаются юридические лица, образованные в соответствии с законодательством Российской Федерации (российские организации), а также иностранные юридические лица, компании и другие корпоративные образования, обладающие гражданской правоспособностью, созданные в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, созданные на территории Российской Федерации (иностранная организация). Согласно этой же норме НК РФ под физическим лицом понимается гражданин Российской Федерации, иностранный гражданин и лицо без гражданства.

Налоговая ответственность распространяется на всех налогоплательщиков независимо от форм собственности, организационно-правовых форм, ведомственной принадлежности и т.д.

Из статьи 106 НК РФ видно, что субъект налогового правонарушения определен очевидно: налогоплательщик, налоговый агент и иные лица. Поскольку категория "иные лица" неопределенная, восстановить или понять ее можно только через налоговые составы, где видно, какие еще лица присутствуют кроме налогоплательщика и налогового агента.

Таковыми иными лицами являются специалист, переводчик, эксперт и организации и физические лица, которые совершили правонарушение, не будучи при этом налогоплательщиками или налоговыми агентами.

В отношении субъектов правонарушения НК РФ в ст. 107 устанавливает возраст, с которого может наступить ответственность. Так, физическое лицо может быть привлечено к налоговой ответственности с шестнадцатилетнего возраста (возраст аналогичен общему основному возрасту, когда наступает административная ответственность).

НК РФ в ст. 108 содержит определенные особенности налоговой ответственности, потому что в самом понятии налогового правонарушения и в субъекте ничего, что бы отличало налоговую ответственность от административной, нет. Особенности появляются именно в этой статье.

Первое и основное положение, на котором базируется налоговая ответственность, заключается в том, что никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как на основании и в порядке, предусмотренном НК РФ. Кодексом фактически вводится правило, в соответствии с которым нарушение процессуального порядка проведения налоговой проверки исключает привлечение субъекта к ответственности.

Следующее важнейшее положение о порядке привлечения к налоговой ответственности заключается в том, что никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения.

Повторными могут быть лишь тождественные и однородные налоговые правонарушения. Тождественными налоговыми правонарушениями являются такие, ответственность за которые предусмотрена одной и той же статьей или частью статьи гл. 16 или 18 НК РФ. Эти правонарушения совпадают по своим объективным и субъективным признакам, но могут быть совершены в различные периоды. Учитывая эти обстоятельства, законодатель повторность относит к обстоятельствам, отягчающим ответственность. Однородные налоговые правонарушения - это такие правонарушения, которые посягают на одинаковые или сходные непосредственные объекты и совершаются с одинаковой формой вины (например, правонарушения, предусмотренные п. 3 ст. 120 и ст. 122 НК РФ).

Следующее положение, закрепленное в ст. 108 НК РФ, содержит разграничение налоговой ответственности и уголовной ответственности. Налоговая ответственность наступает тогда, когда отсутствуют признаки состава преступления. Предусмотренная НК РФ ответственность за деяние, совершенное физическим лицом, наступает только в том случае, если оно не содержит признаков состава преступления, предусмотренного УК РФ. Особо следует обратить внимание на то, что законодатель говорит не о привлечении к уголовной ответственности, а лишь о наличии признаков состава преступления. Таким образом, если было возбуждено уголовное дело, но на каком-то этапе прекращено, то налоговая ответственность, которая была при этом отодвинута, выступает на первый план, т.е. отказ от привлечения к уголовной ответственности не означает отказа от налоговой ответственности.

Согласно п. 4 ст. 107 НК РФ привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации.

В пункте 34 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ (ВАС РФ) от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой НК РФ" указано, что при решении вопросов о разграничении налоговой и иной ответственности физических лиц судам следует исходить из того, что одно и то же правоотношение не может одновременно квалифицироваться как налоговое и иное, не являющееся налоговым, в связи с чем налогоплательщик - физическое лицо за совершенное им деяние не может быть одновременно привлечен к налоговой и иной ответственности.

Последнее наиважнейшее положение, закрепленное в НК РФ, - это презумпция невиновности налогоплательщика. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке и установлена вступившим в законную силу решением суда. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. А неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица.

Кроме того, согласно ст. 109 НК РФ лицо не может быть привлечено к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств:

- 1) отсутствие события налогового правонарушения;
- 2) отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- 3) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, не достигшим к моменту совершения деяния шестнадцатилетнего возраста.
- 4) истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

3. Обстоятельства, исключающие привлечение к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах и смягчающие и отягчающие ответственность

Любое противоправное деяние, как уже отмечалось, влечет за собой юридическую ответственность. Однако законодательством специально оговариваются такие обстоятельства, при наступлении которых ответственность исключается.

Законодатель в НК РФ определяет ряд таких условий, разделяя их на две группы: обстоятельства, исключающие вину лица в совершении налогового правонарушения, и обстоятельства, смягчающие и отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения.

Так, статья 111 НК РФ устанавливает ряд обстоятельств, которые исключают вину налогоплательщика в совершении налогового правонарушения.

- 1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств.

Данную группу обстоятельств составляют объективные, не зависящие от воли и действий

налогоплательщика события чрезвычайного характера. Такие обстоятельства, как правило, всегда широко известны, и потому законодатель предусматривает, что в ходе как досудебного, так и судебного доказывания они устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания. Тем не менее налогоплательщик должен позаботиться о том, чтобы поставить налоговый орган и суд в известность о наличии таких обстоятельств в период совершения им правонарушения, а также представить соответствующие доказательства тому;

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, налогоплательщиком - физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния.

Указанные обстоятельства доказываются представлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение. Обязанность доказывания существования подобных обстоятельств возлагается на налогоплательщика, который должен представить в налоговый орган документы, по смыслу, содержанию и дате относящиеся к тому налоговому периоду, в котором совершено налоговое правонарушение (такими документами, например, могут быть справки, заключения и иные свидетельства, выданные медицинскими учреждениями и соответствующими специалистами с соблюдением установленной для этого формы);

3) выполнение налогоплательщиком или налоговым агентом письменных разъяснений по вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных финансовым органом или другим уполномоченным государственным органом или их должностными лицами в пределах их компетенции. Эти обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующих документов этих органов, которые по смыслу и содержанию относятся к налоговым периодам, в которых совершено налоговое правонарушение, вне зависимости от даты издания этих документов.

Законодатель предъявляет следующие требования к подобным документам:

1) разъяснение по вопросам применения законодательства о налогах и сборах должно быть в письменной форме;

2) это письменное разъяснение должно касаться вопросов применения законодательства о налогах и сборах;

3) письменное разъяснение должно исходить от уполномоченных государственных органов или их должностных лиц, которые, давая такие разъяснения, действовали в пределах своей компетенции.

Согласно постановлению Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 к письменным разъяснениям по вопросам применения законодательства о налогах и сборах следует относить как письменные разъяснения, данные руководителем налогового органа, его заместителем, так и разъяснения руководителей соответствующих федеральных министерств и ведомств, а также иных уполномоченных на то должностных лиц. Причем не имеет значения, адресовано такое письменное разъяснение непосредственно налогоплательщику, являющемуся участником спора, или неопределенному кругу лиц.

При наличии указанных обстоятельств лицо не подлежит ответственности за совершение налогового правонарушения, хотя факт совершения им налогового правонарушения считается установленным.

Правовые институты исключения ответственности и освобождения от нее существенно отличаются друг от друга. У них разные основания. Если в первом случае мы имеем дело с правонарушениями, за которые ответственность не наступает в силу определенных юридических условий или физического состояния лица, то во втором случае речь идет исключительно о правовых основаниях возможного освобождения от нее. Такие обстоятельства обозначены в ст. 112 НК РФ, которая не содержит общих критериев отнесения обстоятельств, смягчающих вину налогоплательщика, ограничиваясь простым перечислением и указанием на то, что перечень не является исчерпывающим.

В качестве обстоятельств, смягчающих ответственность за совершение налогового правонарушения, НК РФ называет:

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.

Обстоятельства, с которыми налоговое законодательство связывает смягчение налоговой ответственности, должны носить личный характер, т.е. быть неразрывно связанными с личностью. Кроме того, необходимо помнить, что в случае привлечения к налоговой ответственности юридического лица указанные смягчающие обстоятельства могут применяться в отношении должностных лиц, работников организации или ее представителей (п. 4 ст. 110 НК РФ).

При доказывании наличия смягчающего характера обстоятельств, вследствие которых совершалось правонарушение, необходимо устанавливать причинно-следственную связь между указанными обстоятельствами и фактом правонарушения. Именно эти обстоятельства должны служить причиной совершенного нарушения, а само правонарушение - быть их следствием.

Напомним, что перечень обстоятельств, смягчающих вину налогоплательщика, не является исчерпывающим. Признание иных обстоятельств, не перечисленных в ст. 112 НК РФ, в качестве смягчающих находится в компетенции суда. Такие обстоятельства должны быть выявлены судом, оценены им, после чего суд должен сделать вывод о характере данных обстоятельств.

В качестве единственного обстоятельства, отягчающего ответственность, НК РФ установил совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в силу решения суда или налогового органа о применении налоговой санкции. По истечении этого периода времени в случае совершения данным налогоплательщиком вновь аналогичного правонарушения он не считается ранее привлекаемым к налоговой ответственности.

В формулировке "аналогичное правонарушение" содержится определенный пробел. Что же такое "аналогичное правонарушение"? По этому поводу в научной литературе сложились две точки зрения. Ряд авторов считают, что аналогичными могут быть признаны правонарушения, которые, хотя и могут быть отнесены к разным составам и разным статьям гл. 16 НК РФ, но имеют общие квалифицирующие признаки либо сходный характер действий виновного лица. Другие же авторы настаивают на том, что аналогичным (по аналогии с уголовным правом) должно признаваться правонарушение, состав которого предусмотрен тем же пунктом в статье или той же статьей, если в ней нет пунктов, гл. 16 "Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение" НК РФ.

Согласно п. 4 ст. 112 НК РФ обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом и учитываются им при наложении санкций за налоговые правонарушения. Это означает, что первоначальным является факт установления налогового правонарушения, затем следует установление наличия смягчающих или отягчающих обстоятельств, оцениваемых судом в качестве таковых. После чего суд принимает решение о наложении налоговой санкции на налогоплательщика с учетом данных обстоятельств.

Таким образом, при рассмотрении налоговых споров суд первоначально обязан установить наличие или отсутствие обстоятельств, которые могли бы повлиять на квалификацию действий налогоплательщика, а затем оценить их с точки зрения того, являются они смягчающими либо отягчающими вину налогоплательщика (не исключено, что суд может оценить какое-либо обстоятельство как исключяющее вину лица в совершении налогового правонарушения). После чего суд должен принять окончательное решение с учетом или без учета выявленных им обстоятельств совершения правонарушения, назначив определенную меру ответственности.

Статья 114 НК РФ предусматривает правила определения размера негативных последствий правонарушения, совершенного налогоплательщиком, в зависимости от наличия или отсутствия обстоятельств, влияющих на размер санкции, применяемой к налогоплательщику.

При наличии хотя бы одного смягчающего ответственность обстоятельства размер штрафа подлежит уменьшению не менее чем в два раза по сравнению с размером, установленным соответствующей статьей гл. 16 НК РФ за совершение налогового правонарушения.

При наличии отягчающего обстоятельства размер штрафа увеличивается на 100%.

При совершении одним лицом двух и более налоговых правонарушений налоговые санкции взыскиваются за каждое правонарушение в отдельности без поглощения менее строгой санкции более строгой.

Если суд при рассмотрении налогового спора установит наличие обстоятельств, как смягчающих, так и отягчающих вину налогоплательщика, ему следует установить размер ответственности с учетом как тех, так и других обстоятельств.

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

Глава XIII. Составы нарушений законодательства о налогах и сборах и ответственность за их совершение. Ответственность лиц, участвующих в производстве по делу о налоговом правонарушении

1. Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе

Объект - общественные отношения, устанавливающие порядок постановки на учет в налоговом органе, в частности срок постановки на учет.

Объективная сторона - выражается в бездействии, т.е. в невыполнении предписаний НК РФ (ст. 83), обязывающих налогоплательщика встать на налоговый учет.

Субъект - налогоплательщик (может быть как юридическим, так и физическим лицом, в том числе индивидуальным предпринимателем).

Субъективная сторона - виновное совершение рассматриваемого правонарушения может быть в форме умысла (например, нарушение срока постановки на учет в целях уклонения от уплаты налогов в условиях информированности налогоплательщика об указанных сроках) или неосторожности (в той ситуации, когда налогоплательщик ссылается на незнание установленных законом сроков либо совершает правонарушение в связи с нарушением процедуры постановки на учет).

Санкция - взыскание штрафа в размере 5 000 руб.

Квалифицирующий признак - период просрочки постановки на учет в налоговый орган составляет более 90 дней. Санкция - взыскание штрафа в размере 10 000 руб.

2. Уклонение от постановки на учет в налоговом органе

Объект - общественные отношения по осуществлению налогового контроля.

Объективная сторона - правонарушение совершается всегда сочетанием двух деяний:

1) действие: ведение предпринимательской деятельности юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем;

2) бездействие: уклонение от постановки на учет в налоговом органе.

Субъект - юридическое лицо или индивидуальный предприниматель.

Субъективная сторона - умышленная или неосторожная форма вины.

Санкция - взыскание штрафа в размере 10% от доходов, полученных в течение указанного времени в результате такой деятельности, но не менее 20 000 руб.

Квалифицирующий признак - ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе более трех месяцев. Санкция - взыскание штрафа в размере 20% доходов, полученных в период деятельности без постановки на учет более 90 дней.

В связи с многочисленными запросами о порядке применения ст. 83, 116 и 117 Налогового кодекса РФ Министерством РФ по налогам и сборам было вынесено письмо МНС РФ от 8 августа 2001 г. N ШС-6-14/613.

При рассмотрении исков налоговых органов о взыскании с налогоплательщиков санкций за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе и за уклонение от постановки на учет в налоговом органе, предусмотренных ст. 116 и 117 НК РФ, судам рекомендовано учитывать следующее.

Правила ст. 83 НК РФ, за несоблюдение которых установлена указанная выше ответственность, предусматривают обязанность налогоплательщика-организацию и налогоплательщика - индивидуального предпринимателя подать заявление о постановке на налоговый учет в каждом из оговоренных этой статьей мест, а именно:

1) по месту нахождения (жительства) самого налогоплательщика;

2) по месту нахождения обособленного подразделения налогоплательщика-организации;

3) по месту нахождения принадлежащего налогоплательщику недвижимого имущества и транспортных средств.

Статья 83 НК РФ регламентирует порядок постановки на налоговый учет самих налогоплательщиков, а не принадлежащего им имущества. В связи с этим на налогоплательщика, вставшего на налоговый учет в конкретном налоговом органе по одному из предусмотренных ст. 83 НК РФ оснований, не может быть возложена ответственность за неподачу заявления о повторной постановке на налоговый учет в том же самом налоговом органе по иному упомянутому в этой статье основанию.

Согласно п. 1 ст. 83 НК РФ налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту:

1) нахождения организации;

2) нахождения ее обособленных подразделений;

3) жительства физического лица;

4) нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств, подлежащих налогообложению.

Особенности постановки на учет частных нотариусов, частных детективов, частных охранников установлены п. 6 ст. 83 НК РФ. Указанные категории налогоплательщиков обязаны подавать заявления о постановке на учет в течение 10 дней после выдачи им лицензии, свидетельства или иного документа, на основании которого осуществляется их деятельность. Надлежащим органом, в который подаются заявления, признается налоговый орган по месту их жительства.

Таким образом, положения ст. 83 НК РФ предусматривают обязанность налогоплательщика подать заявление о постановке на налоговый учет по каждому из предусмотренных данной статьей мест.

Учитывая изложенное, если физическое лицо, осуществляющее деятельность частного охранника либо зарегистрированное в качестве индивидуального предпринимателя, не встало на учет в налоговом органе, в котором оно уже состоит на учете по другим основаниям, ответственность, предусмотренная ст. 116 НК РФ, не применяется.

Изложенное подтверждается п. 39 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ".

Таким образом, в целях реализации положений ст. 83 НК РФ налоговыми органами следует принимать меры к постановке налогоплательщиков на учет в нижеперечисленных случаях:

1) при подаче налогоплательщиком, состоящим на учете в налоговом органе по одному из оснований, предусмотренных ст. 83 НК РФ, заявления о постановке на учет в данном налоговом органе по иному основанию, предусмотренному ст. 83 НК РФ в общеустановленном порядке;

2) в случае отсутствия соответствующего заявления - на основании имеющихся в налоговом органе данных и информации, предоставляемой органами, указанными в п. 4 ст. 85 НК РФ.

При этом налоговые органы присваивают налогоплательщику-организации соответствующий код причины постановки на учет (КПП). Кроме того, налоговые органы направляют юридическому лицу Уведомление о постановке на учет в налоговом органе по формам, утвержденным приказом МНС России от 27 ноября 1998 г. N ГБ-3-12/309 "Об утверждении порядка и условий присвоения, применения, а также изменения идентификационного номера налогоплательщика и форм документов, используемых при учете в налоговом органе юридических и физических лиц" (зарегистрирован в Минюсте России 22 декабря 1998 г. за N 1664) с учетом внесенных изменений и дополнений.

При рассмотрении исков налоговых органов о взыскании с налогоплательщиков санкций за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе и за уклонение от постановки на учет в налоговом органе, предусмотренных ст. 116 и 117 НК РФ, необходимо также учитывать следующее. Пункт 10 ст. 83 НК РФ обязывает соответствующий налоговый орган в случае несоблюдения налогоплательщиком в установленные сроки своих обязанностей по постановке на налоговый учет принимать меры к учету такого налогоплательщика. При этом постановка налогоплательщика на учет по инициативе налогового органа не освобождает этого налогоплательщика от ответственности за нарушение срока постановки на налоговый учет (ст. 116 НК РФ) или уклонение от постановки на налоговый учет (ст. 117 НК РФ).

3. Нарушение сроков представления сведений об открытии и закрытии счета в банке

Объект - общественный порядок осуществления налогового контроля. Непосредственный объект - общественные отношения по предоставлению налогоплательщиками сведений об открытии и закрытии счетов в банке.

Объективная сторона - представления налогоплательщиком в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке.

Субъект - налогоплательщик (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель).

Субъективная сторона - виновное (умысел или неосторожность) совершение рассматриваемого правонарушения.

Санкция - взыскание штрафа в размере 5 000 руб.

4. Непредставление налоговой декларации

Объект - установленный порядок осуществления налогового контроля. Непосредственный объект - общественные отношения по подаче налоговой декларации.

Объективная сторона - непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета.

Субъект - налогоплательщик.

Субъективная сторона - виновное совершение налогового правонарушения.

Санкция - взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на

основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

Квалифицирующий признак - непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации.

Санкция - взыскание штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

Состав рассматриваемого правонарушения является формальным, а само правонарушение окончательным в момент истечения срока подачи налоговой декларации при условии, что налогоплательщик так ее и не представил.

Таким образом, уплата суммы исчисленного налога в установленный законодательством о налогах и сборах срок сама по себе не освобождает налогоплательщика от ответственности за несвоевременное представление налоговой декларации, предусмотренной ст. 119 НК РФ.

В качестве практического примера, подтверждающего данное утверждение, можно привести следующее судебное дело.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с акционерного общества штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, за непредставление в установленный срок налоговой декларации по налогу на прибыль.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на то, что сумма исчисленного налога уплачена им в бюджет полностью, недоимки налоговым органом не выявлено.

Суд поддержал доводы налогоплательщика и в удовлетворении заявления отказал по следующим основаниям.

В соответствии с п. 1 ст. 119 Кодекса непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% данной суммы и не менее 100 руб.

Правонарушение, указанное в приведенной норме, имеет материальный состав, поскольку совершение соответствующих деяний связано с возникновением у налогоплательщика задолженности перед бюджетом по конкретному налогу.

Как видно из материалов дела, ответчик уплатил налог на прибыль в полном объеме в установленный срок. Непредставление налоговой декларации по названному налогу не привело к возникновению задолженности перед бюджетом и не повлекло неблагоприятных последствий для него.

С учетом изложенного оснований для привлечения общества к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 119 НК РФ, не имеется.

Суд апелляционной инстанции отменил решение суда первой инстанции и заявление удовлетворил, обратив внимание на следующее.

Обязанность налогоплательщика уплачивать законно установленные налоги закреплена подп. 1 п. 1 ст. 23 НК РФ, а ответственность за ее неисполнение - ст. 122 НК РФ. Поскольку в рассматриваемом случае ответчик своевременно уплатил налог на прибыль, он не был привлечен к указанной ответственности.

Статьей 119 НК РФ установлена ответственность за неисполнение иной обязанности - по представлению в соответствующих случаях налоговой декларации. Эта обязанность закреплена подп. 4 п. 1 ст. 23 НК РФ.

Поскольку требование предъявлено о взыскании штрафа за неисполнение обязанности по представлению налоговой декларации, ссылки ответчика на своевременное исполнение им другой обязанности (по уплате налога) не имеют правового значения для решения вопроса об обоснованности данного требования.

Факт непредставления налоговой декларации по налогу на прибыль материалами дела подтверждается и ответчиком не оспаривается, в связи с чем требование налогового органа о взыскании штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, обоснованно.***(6)**

Следует отметить, что ответственность, предусмотренная ст. 119 НК РФ, не наступает в случае несвоевременного представления налогоплательщиком расчета авансовых платежей по налогу.

Так, налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с государственного унитарного предприятия штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 119 НК РФ, за несвоевременное представление расчетов авансовых платежей по единому социальному налогу за январь и февраль 2001 г.

Отказавшись добровольно уплатить сумму штрафа, предприятие сослалось на то, что указанная ответственность установлена за непредставление в определенный законодательством срок налоговой

декларации, коей расчет авансового платежа по налогу не является.

Суд требование налогового органа отклонил по следующим основаниям.

Согласно ст. 240 и п. 7 ст. 243 НК РФ (часть вторая) налоговым периодом по единому социальному налогу является календарный год, по итогам которого не позднее 30 марта следующего года налогоплательщиком представляется налоговая декларация.

Кроме того, налогоплательщики обязаны по итогам каждого календарного месяца производить исчисление авансовых платежей по названному налогу и представлять соответствующие расчеты не позднее 20-го числа следующего месяца (п. 3 ст. 243 НК РФ).

В силу п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

Поскольку приведенные выше положения гл. 24 НК РФ разграничивают налоговую декларацию по единому социальному налогу и ежемесячные расчеты авансовых платежей по этому налогу, несвоевременное представление последних не может повлечь применение ответственности, предусмотренной ст. 119 НК РФ в отношении налоговой декларации.

Таким образом, требование налогового органа неправомерно.

Суды апелляционной и кассационной инстанций оставили решение в силе. Заявителю было отказано в принесении протеста на указанные судебные акты. ***(7)**

5. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения

Объект - установленный законом порядок учета доходов и расходов и объектов налогообложения.

Объективная сторона - грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода.

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается:

1) отсутствие первичных документов, или счетов-фактур, или регистров бухгалтерского учета;

2) систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухгалтерского учета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

Субъект - налогоплательщик.

Субъективная сторона - виновное совершение деяния.

Санкция - взыскание штрафа в размере 5 000 руб.

Квалифицирующий признак:

1) грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения в течение более одного налогового периода. Санкция - взыскание штрафа в размере 15 000 руб.;

2) по признаку налоговых последствий - правонарушение, повлекшее занижение налоговой базы. Санкция - взыскание штрафа в размере 10% от суммы неуплаченного налога, но не менее 15 000 руб.

Пункт 2 ст. 108 Кодекса закрепляет принцип однократности привлечения лица к ответственности за совершение конкретного правонарушения.

В связи с этим при рассмотрении споров, связанных с привлечением организации-налогоплательщика к ответственности за грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, повлекшее занижение налоговой базы, судам необходимо исходить из того, что ответственность за данное нарушение установлена п. 3 ст. 120 НК РФ.

Если же занижение налоговой базы, повлекшее неуплату или неполную уплату сумм налога, произошло по иным основаниям, чем указано в абз. 3 п. 3 ст. 120 НК РФ, организация-налогоплательщик несет ответственность, предусмотренную ст. 122 НК РФ.

Положения п. 1 и 3 ст. 120 и п. 1 ст. 122 НК РФ, определяющие недостаточно разграниченные между собой составы налоговых правонарушений, не могут применяться одновременно в качестве основания привлечения к ответственности за совершение одних и тех же неправомерных действий. Однако это не исключает возможности их самостоятельного применения на основе оценки судом фактических обстоятельств конкретного дела и с учетом конституционно-правового смысла составов налоговых правонарушений, выявленного Конституционным Судом РФ.

6. Неуплата или неполная уплата сумм налога

Объект - установленный законом порядок уплаты обязательных платежей (налогов).

Объективная сторона - неуплата или неполная уплата сумм налога. Метод совершения правонарушения - занижение налоговой базы, иное неправильное исчисление налога или другие неправомерные действия (бездействие).

Субъект - налогоплательщик (юридическое лицо, индивидуальный предприниматель, физическое лицо, не являющееся индивидуальным предпринимателем), а также должностные лица налогоплательщика - организации или ПБОЮЛ.

Субъективная сторона - виновное совершение правонарушения.

Санкция - взыскание штрафа в размере 20% от неуплаченных сумм налога.

Квалифицирующий признак - по субъективной стороне - правонарушение, совершенное умышленно. Санкция - взыскание штрафа в размере 40% от неуплаченных сумм налога.

При применении ст. 122 НК РФ необходимо иметь в виду, что неуплата или неполная уплата сумм налога означает возникновение у налогоплательщика задолженности перед соответствующим бюджетом (внебюджетным фондом) по уплате конкретного налога в результате совершения указанных в данной статье деяний (действий или бездействия).

В связи с этим состав правонарушения, предусмотренный ст. 122 НК РФ, отсутствует при одновременном соблюдении следующих условий:

- 1) в предыдущем периоде у налогоплательщика имеется переплата определенного налога;
- 2) сумма переплаты перекрывает или равна сумме того же налога, заниженной в последующем периоде и подлежащей уплате в тот же бюджет (внебюджетный фонд);
- 3) указанная переплата не была ранее зачтена в счет иных задолженностей по данному налогу.

Отсутствие состава правонарушения в данном случае объясняется тем, что занижение суммы налога не привело к возникновению задолженности перед бюджетом (внебюджетным фондом) в части уплаты конкретного налога.

Если же у налогоплательщика имеется переплата налога в более поздние периоды по сравнению с тем периодом, когда возникла задолженность, налогоплательщик может быть освобожден от ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ, только при соблюдении им условий, определенных п. 4 ст. 81 НК РФ.

При решении вопроса о применении ответственности за сокрытие (занижение) прибыли или сокрытие (неучет) иного объекта налогообложения, имевшие место до 1 января 1999 г., судам следует исходить из того, что указанные налоговые правонарушения, если они привели к неуплате или неполной уплате сумм налога, подпадают под действие ст. 122 НК РФ.

Учитывая, что ст. 122 Кодекса установлена более мягкая ответственность по сравнению с той, которая была предусмотрена подп. "а" п. 1 ст. 13 Основ за сокрытие (занижение) прибыли (дохода) или сокрытие (неучет) иного объекта налогообложения, решая вопрос о применении ответственности за данное правонарушение, имевшее место до 1 января 1999 г. и повлекшее неуплату или неполную уплату налога, необходимо руководствоваться ст. 122 Кодекса.

При решении вопроса о правомерности применения налоговым органом ст. 122 НК РФ в случае неуплаты, неполной уплаты сбора судам необходимо исходить из природы каждого конкретного обязательного платежа, поименованного "сбор".

Неуплата сбора, понятие которого определено в п. 2 ст. 8 НК РФ, не может повлечь применение ответственности, предусмотренной ст. 122 НК РФ.

Если же имеется в виду обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, поименованный "сбор", но подпадающий под определение налога, данное в п. 1 ст. 8 НК РФ, то неуплата такого сбора при наличии указанных в ст. 122 НК РФ обстоятельств влечет применение ответственности, предусмотренной данной статьей.

В случае невнесения или неполного внесения авансового платежа по какому-либо налогу с налогоплательщика штраф, предусмотренный ст. 122 НК РФ, взыскан быть не может.

В качестве иллюстрации к вышесказанному приведем следующий пример.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с общества с ограниченной ответственностью штрафа, предусмотренного п. 1 ст. 122 НК РФ, за неполную уплату налога на имущество в результате занижения налоговой базы.

Ответчик требование не признал, ссылаясь на то, что в данном случае ответственность не может быть применена, поскольку речь идет не о налоге, а об авансовом платеже, вносимом за I полугодие 2000 г.

Решением суда в удовлетворении заявления отказано по следующим основаниям.

В силу п. 1 ст. 122 Кодекса штраф подлежит взысканию с налогоплательщика в случае неуплаты или неполной уплаты им сумм налога.

В соответствии с положениями ст. 52 НК РФ налогоплательщик исчисляет сумму налога по итогам каждого налогового периода на основе налоговой базы, налоговых ставок и налоговых льгот.

Согласно п. 1 ст. 55 Кодекса налоговый период может состоять из одного или нескольких

отчетных периодов, по итогам которых вносятся авансовые платежи.

Как установлено ст. 7 Закона РФ "О налоге на имущество предприятий", сумма налога исчисляется и вносится в бюджет поквартально нарастающим итогом, а в конце года производится перерасчет, т.е. налоговым периодом по указанному налогу является календарный год.

Таким образом, по итогам I полугодия 2000 г. ответчиком вносился авансовый платеж по налогу.

В силу п. 1 ст. 108 НК РФ никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены НК РФ.

В процессе правоприменительной практики недопустимо расширять сферу действия норм о налоговой ответственности.

Поскольку в ст. 122 НК РФ прямо указывается на наступление ответственности в случае "неуплаты или неполной уплаты сумм налога", в рассматриваемой ситуации данная ответственность не может быть применена.

Принимая во внимание изложенное, суд в удовлетворении заявления отказал*(8).

7. Невыполнение обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов

Объект - установленный порядок удержания и (или) перечисления налогов налоговыми агентами.

Объективная сторона - неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащих удержанию и перечислению налоговым агентом.

Субъект - налоговый агент, а также должностные лица налогового агента.

Субъективная сторона - виновное совершение правонарушения.

Санкция - взыскание штрафа в размере 20% от суммы, подлежащей перечислению.

В силу ст. 123 НК РФ с налогового агента взыскивается штраф за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию с налогоплательщика.

При рассмотрении споров необходимо учитывать, что указанное правонарушение может быть вменено налоговому агенту только в том случае, когда он имел возможность удержать соответствующую сумму у налогоплательщика, имея в виду, что удержание осуществляется из выплачиваемых налогоплательщику денежных средств.

При этом взыскание штрафа за неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога налоговым агентом производится независимо от того, была ли соответствующая сумма удержана последним у налогоплательщика,

Согласно п. 1 и 2 ст. 230 НК РФ налоговые агенты ведут учет доходов, полученных от них физическими лицами в налоговом периоде. Налоговые агенты представляют в налоговый орган по месту своего учета сведения о доходах физических лиц этого налогового периода и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов ежегодно не позднее 1 апреля года, следующего за истекшим налоговым периодом, по форме, которая установлена Федеральной налоговой службой. Указанные сведения представляются на магнитных носителях или с использованием средств телекоммуникаций в порядке, определяемом Федеральной налоговой службой.

Вышеуказанной нормой НК РФ предусмотрено, что при численности физических лиц, получивших доходы в налоговом периоде, до 10 человек налоговые агенты могут представлять такие сведения на бумажных носителях.

Кроме того, налоговые органы в исключительных случаях с учетом специфики деятельности либо особенностей местонахождения организаций могут предоставлять отдельным организациям право представлять сведения о доходах физических лиц на бумажных носителях.

В случае непредставления налоговым агентом в срок, установленный п. 2 ст. 230 НК РФ, в налоговые органы сведений о доходах физических лиц, полученных ими от данного налогового агента в налоговом периоде, и суммах начисленных и удержанных в этом налоговом периоде налогов налоговый агент подлежит привлечению к ответственности, предусмотренной п. 1 ст. 126 НК РФ, в виде штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

При применении к налоговым агентам ответственности, установленной п. 1 ст. 126 Кодекса, необходимо учитывать, что каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган: на бумажном или магнитном носителе.*(9)

8. Несоблюдение порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест

Объект - установленный законом порядок владения, пользования и (или) распоряжения

имуществом, на которое наложен арест.

Объективная сторона - несоблюдение установленного НК РФ порядка владения, пользования и (или) распоряжения имуществом, на которое наложен арест.

Субъект - налогоплательщики (юридические лица, индивидуальные предприниматели, физические лица - налогоплательщики, не являющиеся ПБОЮЛ), налоговые агенты и иные лица, на имущество которых наложен арест, а также и их должностные лица.

Субъективная сторона - виновное совершение правонарушения.

Санкция - взыскание штрафа в размере 10 000 руб.

9. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля

Объект - общественные отношения по осуществлению налогового контроля. Непосредственный объект - установленный порядок предоставления налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.

Объективная сторона - непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах.

Субъект - налогоплательщик, налоговый орган и их должностные лица, а также иные лица, обязанные предоставлять в налоговый орган сведения, необходимые для осуществления налогового контроля.

Субъективная сторона - виновное совершение правонарушения.

Санкция - взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Квалифицирующий признак - по признаку объективной стороны (методу совершения) - непредставление налоговому органу сведений о налогоплательщике, выразившееся в:

1) отказе организации представить имеющиеся у нее документы, предусмотренные НК РФ, со сведениями о налогоплательщике по запросу налогового органа;

2) ином уклонении от представления таких документов;

3) представление документов с заведомо недостоверными сведениями, если такое деяние не содержит признаков нарушения законодательства о налогах и сборах, предусмотренного ст. 135.1 НК РФ.

Санкция - взыскание штрафа в размере 5 000 руб.

В соответствии с п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных НК РФ и иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

При применении указанной ответственности к налоговым агентам судам необходимо исходить из того, что каждый документ (справка), касающийся конкретного налогоплательщика, является отдельным документом независимо от способа его представления в налоговый орган: на бумажном или магнитном носителе.

Санкция, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может быть применена за непредставление документа, который, хотя и поименован в нормативном правовом акте как обязательный к представлению, но является приложением к налоговой декларации (налоговому расчету).

В качестве иллюстрации к вышесказанному приведем следующий пример.

Налоговый орган обратился в арбитражный суд с заявлением о взыскании с муниципального унитарного предприятия штрафов на основании п. 1 ст. 119 НК РФ за непредставление налоговой декларации (налогового расчета) по налогу на прибыль и п. 1 ст. 126 НК РФ. Основание - непредставление справки о порядке определения данных, отражаемых по строке 1 расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли.

Решением суда требование удовлетворено частично: с ответчика взыскан только штраф, предусмотренный п. 1 ст. 119 НК РФ.

При этом суд отметил следующее.

Согласно п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

Как видно из материалов дела, в нарушение требований ст. 286 и 289 Кодекса (часть вторая) ответчик не представил в налоговый орган налоговую декларацию (налоговый расчет) по налогу на прибыль по итогам I квартала 2002 г. Поэтому ответственность, предусмотренная п. 1 ст. 119 НК РФ,

применена правомерно.

В силу п. 1 ст. 126 НК РФ непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных Кодексом или иными актами законодательства о налогах и сборах, влечет взыскание штрафа в размере 50 руб. за каждый непредставленный документ.

Пунктом 5.3 Инструкции МНС России от 15 июня 2000 г. N 62 "О порядке исчисления и уплаты в бюджет налога на прибыль предприятий и организаций", действовавшей до введения в действие гл. 25 НК РФ (до 1 января 2002 г.), была предусмотрена обязанность плательщиков налога на прибыль при представлении налоговым органам расчетов налога от фактической прибыли по форме согласно приложению 9 к названной Инструкции прилагать к ним справки "О порядке определения данных, отражаемых по строке 1 расчета (налоговой декларации) налога от фактической прибыли" согласно прил. 4, 5, 6 к этой Инструкции.

Поскольку вышеназванная справка является приложением к расчету (налоговой декларации) налога и обязанность ее представления отдельно от налоговой декларации законодательством не предусмотрена, в случае непредставления налоговой декларации с приложениями ответственность, предусмотренная п. 1 ст. 126 НК РФ, не может применяться отдельно в отношении приложений в дополнение к ответственности, установленной п. 1 ст. 119 НК РФ.

В связи с изложенным требование налогового органа в части взыскания с налогоплательщика штрафа на основании п. 1 ст. 126 НК РФ неправомерно. ***(10)**

В соответствии с п. 1 ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного в п. 2 данной статьи, влечет взыскание штрафа в размере 5% суммы налога, подлежащей уплате (доплате) на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц со дня, установленного для ее представления, но не более 30% указанной суммы и не менее 100 руб.

Согласно п. 2 ст. 119 НК РФ непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации влечет взыскание штрафа в размере 30% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, и 10% суммы налога, подлежащей уплате на основе этой декларации, за каждый полный или неполный месяц начиная со 181-го дня.

Вместе с тем в п. 2 ст. 119 НК РФ содержится такой признак данного налогового правонарушения, как непредставление налогоплательщиком налоговой декларации в налоговый орган в течение более 180 дней по истечении установленного законодательством о налогах срока представления такой декларации.

Учитывая изложенное, в случае непредставления налоговой декларации в течение 180 дней и менее со дня установленного законодательством о налогах и сборах срока представления налоговой декларации к налогоплательщику применяется штраф на основании п. 1 ст. 119 НК РФ.

Если же налогоплательщик по истечении 180 дней представил налоговую декларацию, налоговая санкция подлежит применению на основании п. 2 ст. 119 НК РФ.

Учитывая изложенное, одновременное привлечение налогоплательщика к ответственности на основании п. 1 и п. 2 ст. 119 НК РФ является неправомерным.

При применении ответственности, установленной п. 1 ст. 119 НК РФ, необходимо учитывать, что в случае непредставления в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации, по которой налог к доплате равен нулю, к налогоплательщику применяется штраф в размере 100 руб.

Наличие на дату уплаты налога на лицевом счете переплаты или факта уплаты налога не влияют на применение к налогоплательщику ответственности за нарушение им установленного законодательством о налогах и сборах срока представления налоговой декларации.

Кроме того, следует иметь в виду, что сумма налога, подлежащая уплате в бюджет налогоплательщиком - физическим лицом на основании подаваемой им декларации, исчисляется с учетом сумм налога, удержанных налоговыми агентами при выплате налогоплательщику дохода, а также сумм авансовых платежей по налогу, фактически уплаченных в соответствующий бюджет.

Согласно п. 1 ст. 115 НК РФ налоговые органы могут обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции не позднее шести месяцев со дня обнаружения налогового правонарушения и составления соответствующего акта (срок давности взыскания санкции).

В пункте 37 постановления Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса РФ" указано, что, поскольку Налоговый кодекс не предусматривает составления налоговым органом акта по результатам использования в отношении налогоплательщика (налогового агента) иных, помимо выездной налоговой проверки, форм налогового контроля, установленный п. 1 ст. 115 НК РФ, срок в этих случаях должен исчисляться со дня

обнаружения соответствующего правонарушения. День обнаружения правонарушения определяется исходя из характера конкретного правонарушения, а также обстоятельств его совершения и выявления.

Так, моментом обнаружения правонарушения в виде непредставления налогоплательщиком в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации, с которого у налоговых органов возникает право обратиться в суд с иском о взыскании налоговой санкции, предусмотренной ст. 119 НК РФ, следует считать день фактической подачи в налоговый орган налоговой декларации и регистрации в налоговом органе представленного с просрочкой документа*(11).

10. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу

Объект - общественные отношения по осуществлению налогового контроля. Непосредственный объект - установленный законом порядок сообщения сведений налоговому органу.

Объективная сторона - неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с Налоговым кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Субъект - налогоплательщик, налоговый агент и их должностные лица, а также иные лица, обязанные сообщать сведения налоговому органу.

Субъективная сторона - виновное совершение правонарушения.

Санкция - взыскание штрафа в размере 1000 рублей.

Квалифицирующий признак - совершение правонарушения повторно в течение календарного года. Санкция - взыскание штрафа в размере 5000 руб.

Статьей 86.3 НК РФ установлено, что в случае, если произведенные физическим лицом расходы превышают доходы, заявленные им в декларации за предыдущий налоговый период, или налоговые органы не располагают информацией о доходах физического лица за предыдущий налоговый период, налоговые органы обязаны составить акт об обнаруженном несоответствии. После составления акта налоговые органы в месячный срок обязаны направить физическому лицу письменное требование о даче пояснений об источниках и размерах средств, которые были использованы на приобретение имущества.

Согласно п. 2 ст. 86.3 НК РФ физические лица при получении письменного требования налогового органа, основанного на имеющихся у него сведениях, обязаны представить в течение 60 календарных дней специальную декларацию с указанием всех источников и размеров средств, израсходованных на приобретение имущества, указанного в требовании налогового органа.

Из положений ст. 86.1-86.3 НК РФ следует, что специальная декларация представляется в рамках осуществления налогового контроля за расходами физических лиц, целью которого является установление соответствия крупных расходов физического лица его доходам, а не налогообложение доходов физического лица.

Таким образом, при представлении специальной декларации физическое лицо выступает не как налогоплательщик или налоговый агент.

Вместе с тем ответственность, предусмотренная ст. 119 НК РФ, может быть применена только к налогоплательщику за непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации.

Статьей 129.1 НК РФ установлена ответственность за неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного ст. 126 НК РФ.

Ответственность, предусмотренная ст. 126 НК РФ, может быть применена только к налогоплательщику или налоговому агенту либо к организации или физическому лицу за непредставление сведений о налогоплательщике.

Учитывая изложенное, в случае непредставления физическим лицом в течение установленного ст. 86.3 НК РФ срока специальной декларации к нему должна применяться ответственность, установленная ст. 129.1 НК РФ, за неправомерное несообщение лицом сведений, которые в соответствии с НК РФ это лицо должно сообщить налоговому органу*(12).

Глава XIV. Нарушение банком обязанностей, предусмотренных законодательством о налогах и сборах

1. Нарушение порядка открытия счета налогоплательщику, его состав и ответственность за его совершение

Статьей 132 НК РФ предусмотрена ответственность за два различных состава преступления.

Частью 1 ст. 132 НК РФ предусмотрена ответственность за открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на учет в налоговом органе, а равно открытие счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам этого лица.

Данный налоговый состав является формальным и не связывает нарушение указанной обязанности банком с наступлением каких-либо последствий.

Объектом данного правонарушения является установленный порядок управления в сфере налоговых правоотношений.

Объективная сторона преступления выражается в:

1) открытии банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет в налоговом органе;

2) открытии банком счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам.

Открытие банком счета организации или индивидуальному предпринимателю без предъявления ими свидетельства о постановке на налоговый учет в налоговом органе. Согласно ст. 86 НК РФ банки открывают счета организациям, индивидуальным предпринимателям только при предъявлении свидетельства о постановке на учет в налоговом органе. Свидетельство о постановке на учет в налоговом органе - документ, выдаваемый налоговым органом организации или физическому лицу при постановке на учет в налоговом органе по месту нахождения организации или по месту жительства физического лица.

Обязанность налогоплательщика встать на учет в налоговом органе предусмотрена подп. 2 п. 1 ст. 23 НК РФ. В целях проведения налогового контроля налогоплательщики подлежат постановке на учет в налоговых органах соответственно по месту нахождения организации, месту нахождения ее обособленных подразделений, месту жительства физического лица, а также по месту нахождения принадлежащего им недвижимого имущества и транспортных средств и по иным основаниям (ст. 83 НК РФ).

Налоговый орган обязан осуществить постановку на учет организации по месту нахождения обособленного подразделения, а также организаций и физических лиц в течение пяти дней со дня представления ими всех необходимых документов и в тот же срок выдать им уведомления о постановке на учет в налоговом органе.

Открытие банком счета при наличии у банка решения налогового органа о приостановлении операций по счетам. Согласно ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора. Приостановление операций по счетам налогоплательщика-организации в банке означает прекращение банком всех расходных операций по данному счету. Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке принимается руководителем (его заместителем) налогового органа, направившим требование об уплате налога, в случае неисполнения налогоплательщиком-организацией в установленные сроки обязанности по уплате налога.

Решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке направляется налоговым органом банку. Имея такое решение банк не вправе открывать этой организации новые счета.

Если банк в нарушение обязанности, предусмотренной НК РФ, произвел открытие счета, он подлежит ответственности по ст. 132 НК РФ.

Субъектом данного правонарушения является банк. Согласно п. 2 ст. 11 НК РФ банком признается коммерческий банк или другая кредитная организация, имеющая лицензию Центрального банка РФ.

Субъективная сторона - это совершение данного правонарушения по неосторожности или умышленно.

Основанием применения к банку ответственности, установленной п. 2 ст. 132 НК РФ, является несообщение им налоговому органу сведений об открытии (закрытии) налогоплательщиком счета.

Объектом данного правонарушения является установленный порядок управления в сфере налоговых правоотношений.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в несообщении банком налоговому органу сведений об открытии (закрытии) налогоплательщиком счета.

Согласно п. 1 ст. 846 НК РФ при заключении договора банковского счета клиенту или указанному им лицу открывается счет в банке на условиях, согласованных сторонами. При этом договор считается заключенным с того момента, когда сторонами в требуемой в таких случаях форме достигнуто соглашение по всем существенным условиям договора банковского счета. Договор банковского счета

прекращается с момента получения банком письменного заявления клиента о расторжении договора (закрытии счета), если более поздний срок не указан в заявлении (ст. 859 ГК РФ).

Порядок исполнения соответствующей обязанности установлен письмом МНС РФ от 26 апреля 2000 г. N 12-1-05/712 "Об обязанности банка известить налоговый орган об открытии всех видов банковских счетов организациям и индивидуальным предпринимателям". При извещении налоговых органов об открытии ссудных и депозитных счетов банки должны руководствоваться приказом МНС РФ от 4 марта 2004 г. N БГ-3-24/179 "Об утверждении форм документов, содержащих информацию об открытии (закрытии) банковского счета, изменении номера банковского счета юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, и порядка их представления".

Субъектом данного правонарушения является банк.

Субъективная сторона - это совершение данного правонарушения по неосторожности или умышленно.

2. Нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора

Объектом правонарушения являются отношения, складывающиеся при формировании финансовых ресурсов государства.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в нарушении банком установленного НК РФ срока исполнения поручения налогоплательщика (плательщика сбора) или налогового агента о перечислении налога или сбора.

Порядок исполнения поручений налогоплательщиков, плательщиков сборов или налоговых агентов, а также решений налоговых органов о взыскании налога за счет денежных средств налогоплательщика, налогового агента или плательщика сборов установлен в ст. 60 НК РФ. Данной нормой установлено: "Поручение на перечисление налога или решение о взыскании налога исполняется банком в течение одного операционного дня, следующего за днем получения такого поручения или решения, если иное не предусмотрено НК РФ. При этом плата за обслуживание по указанным операциям не взимается". Данный срок может быть продлен, но не более чем на 5 операционных дней в случаях, установленных подп. 2 п. 2 ст. 60 НК РФ.

Субъектом данного правонарушения является банк.

Субъективная сторона - это совершение данного правонарушения по неосторожности или умышленно.

Необходимо отметить, что в ст. 304 БК РФ установлена ответственность за такое же нарушение: несвоевременное исполнение платежных документов на перечисление средств, подлежащих зачислению на счета бюджетов. Постановлением Пленума ВАС РФ N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации" было разъяснено, что при рассмотрении споров, связанных с привлечением банков к ответственности за нарушение сроков исполнения поручений налогоплательщиков (налоговых агентов) о перечислении в бюджет сумм налогов, судам необходимо исходить из того, что в соответствующих случаях ст. 133 НК РФ подлежит применению вместо ст. 304 БК РФ, устанавливающей аналогичную норму, поскольку в силу ст. 1 и 41 БК РФ налоговое законодательство является специальным по отношению к бюджетному законодательству.

3. Неисполнение решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сборов и налогового агента

Объектом правонарушения, предусмотренного ст. 134 НК РФ, являются отношения, складывающиеся при формировании финансовых ресурсов государства.

Объективная сторона данного правонарушения выражается в:

1) исполнении банком поручения на перечисление средств другому лицу, не связанному с исполнением обязанностей по уплате налога или сбора;

2) исполнении банком иного платежного поручения, имеющего в соответствии с законодательством Российской Федерации преимущество в очередности исполнения перед платежами в бюджет.

В соответствии со ст. 76 НК РФ приостановление операций по счетам в банке применяется для обеспечения исполнения решения о взыскании налога или сбора либо в случае непредставления налогоплательщиками налоговой декларации в течение двух недель по истечении установленного срока представления такой декларации, а также при отказе от представления налоговой декларации.

Решение налогового органа о приостановлении операций по счетам подлежит безусловному исполнению банком. Приостановление по счетам в банке действует с момента получения банком

решения налогового органа о приостановлении операций и действует до отмены этого решения.

Нарушение банком запрета на производство любых операций с подобными счетами влечет для банка последствия, предусмотренные ст. 133 НК РФ. Согласно п. 1 ст. 76 НК РФ приостановление налоговым органом операций налогоплательщика (плательщика сбора, налогового агента) по его счетам в банке не распространяется на платежи, очередность исполнения которых в соответствии с гражданским законодательством Российской Федерации предшествует исполнению обязанности по уплате налогов и сборов.

Согласно ст. 855 НК РФ при наличии на счете денежных средств, сумма которых достаточна для удовлетворения всех требований, предъявленных к счету, списание этих средств со счета осуществляется в порядке поступления распоряжений клиента и других документов на списание (календарная очередность), если иное не предусмотрено законом.

При недостаточности денежных средств на счете для удовлетворения всех предъявленных к нему требований списание денежных средств осуществляется в следующей очередности:

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

2) во вторую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по выплата выходных пособий и оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору, в том числе по контракту, по выплата вознаграждений по авторскому договору;

3) в третью очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим перечисление или выдачу денежных средств для расчетов по оплате труда с лицами, работающими по трудовому договору (контракту), а также по отчислениям в Пенсионный фонд РФ, Фонд социального страхования РФ и фонды обязательного медицинского страхования;

4) в четвертую очередь производится списание по платежным документам, предусматривающим платежи в бюджет и внебюджетные фонды, отчисления в которые не предусмотрены в третьей очереди;

5) в пятую очередь производится списание по исполнительным документам, предусматривающим удовлетворение других денежных требований;

6) в шестую очередь производится списание по другим платежным документам в порядке календарной очередности.

Списание средств со счета по требованиям, относящимся к одной очереди, производится в порядке календарной очередности поступления документов.

Нарушение установленной гражданским законодательством очередности также влечет применение к банку налоговой ответственности.

Субъектом данного правонарушения является банк.

Субъективная сторона - это совершение данного правонарушения по неосторожности или умышленно.

4. Неисполнение решения о взыскании налога, сбора, пени

Объектом данного налогового правонарушения являются отношения, складывающиеся при формировании финансовых ресурсов государства.

Объективная сторона правонарушения, предусмотренного п. 1 ст. 135 НК РФ, отличается от объективной стороны правонарушения, предусмотренного п. 2 той же статьи.

В первом случае объективная сторона выражается в неправомерном неисполнении банком в установленный Кодексом срок решения налогового органа о взыскании налога или сбора, а также пени. Объективная сторона правонарушения, установленного п. 2 ст. 135 НК РФ, выражается в совершении банком действий по созданию ситуации отсутствия денежных средств на счете налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента, в отношении которых в соответствии со ст. 46 НК РФ в банке находится инкассовое поручение налогового органа.

Согласно ст. 46 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках. Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк, в котором открыты счета налогоплательщика или налогового агента, инкассового поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств со счетов налогоплательщика или налогового агента.

Инкассовое поручение (распоряжение) на перечисление налога в соответствующий бюджет и

(или) внебюджетный фонд направляется в банк, где открыты счета налогоплательщика, плательщика сборов или налогового агента, и подлежит безусловному исполнению банком в очередности, установленной гражданским законодательством Российской Федерации.

Инкассовое поручение (распоряжение) налогового органа на перечисление налога исполняется банком не позднее одного операционного дня, следующего за днем получения им указанного поручения (распоряжения), если взыскание налога производится с рублевых счетов, и не позднее двух операционных дней, если взыскание налога производится с валютных счетов, поскольку это не нарушает порядка очередности платежей, установленных гражданским законодательством Российской Федерации.

При недостаточности или отсутствии денежных средств на счетах налогоплательщика или налогового агента в день получения банком поручения (распоряжения) налогового органа на перечисление налога поручение исполняется по мере поступления денежных средств на эти счета не позднее одного операционного дня со дня, следующего за днем каждого такого поступления на рублевые счета, и не позднее двух операционных дней со дня, следующего за днем каждого такого поступления на валютные счета, поскольку это не нарушает порядок очередности платежей, установленный гражданским законодательством Российской Федерации.

Субъектом данного правонарушения является банк.

Субъективная сторона - это совершение данного правонарушения по неосторожности или умышленно.

5. Непредставление налоговым органам сведений о финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков

Объектом данного правонарушения является установленный порядок управления в сфере налоговых правоотношений.

Объективная сторона данного правонарушения заключается в непредставлении банками по мотивированному запросу налогового органа справок по операциям и счетам организаций или граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в срок.

Согласно п. 2 ст. 86 НК РФ банки обязаны выдавать налоговым органам справки по операциям и счетам организаций и граждан, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в порядке, определяемом законодательством Российской Федерации, в течение пяти дней после мотивированного запроса налогового органа. Следовательно, срок выдачи таких справок составляет пять дней. Данный срок начинает течь с момента получения банком соответствующего запроса налогового органа.

Необходимо отметить, что составы налоговых правонарушений, предусмотренных в п. 1 и 2 ст. 135.1 НК РФ, являются идентичными. Разница заключается лишь в том, что ч. 1 указанной статьи отсылает к п. 2 для определения признаков состава преступления. Однако таковые в п. 2 не указаны. Налицо пробел в законодательстве. Поэтому, по мнению ряда авторов, до внесения соответствующих изменений в указанную статью налоговые органы не вправе применять п. 2 ст. 135.1 НК РФ.

Субъектом данного правонарушения является банк.

Субъективная сторона - это совершение данного правонарушения по неосторожности или умышленно.

6. Порядок взыскания с банков штрафов и пени

Следует отметить, что производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном банком, должно осуществляться в соответствии со ст. 101.1 НК РФ, где установлен следующий порядок. При обнаружении фактов, свидетельствующих о нарушении банком налогового законодательства, должностным лицом налогового органа должен быть составлен в установленной форме акт, подписываемый этим должностным лицом и лицом, совершившим нарушение законодательства о налогах и сборах.

В акте должны быть указаны документально подтвержденные факты нарушения законодательства о налогах и сборах, а также выводы и предложения должностного лица, обнаружившего факты нарушения законодательства о налогах и сборах, по устранению выявленных нарушений и применению санкций за нарушение законодательства о налогах и сборах.

Акт вручается лицу, совершившему нарушение законодательства о налогах и сборах, под расписку или передается иным способом, свидетельствующим о дате его получения. В случае направления указанного акта по почте заказным письмом датой вручения этого акта считается шестой день начиная с даты его отправки.

По результатам рассмотрения акта и приложенных к нему материалов руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 2) об отказе в привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах;
- 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В решении о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах излагаются обстоятельства допущенного нарушения, указываются документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые лицом, привлекаемым к ответственности, в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении лица к ответственности за конкретные нарушения законодательства о налогах и сборах с указанием статей НК РФ, предусматривающих данные нарушения и применяемые меры ответственности.

На основании вынесенного решения о привлечении лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах этому лицу направляется требование об уплате пеней.

Копия решения руководителя налогового органа и требование вручаются лицу, нарушившему законодательство о налогах и сборах, под расписку или передаются иным способом, свидетельствующим о дате получения налогоплательщиком либо его представителем. В случае, если копия решения налогового органа и (или) требование не могут быть ему вручены, они считаются полученными лицом, нарушившим законодательство о налогах и сборах, или его представителем по истечении шести дней после их отправки по почте заказным письмом.

Кроме этого в ст. 136 НК РФ устанавливается порядок взыскания налоговых санкций за нарушение банками налогового законодательства. По способу взыскания данные налоговые санкции можно разделить на две группы:

- 1) взыскиваемые за счет денежных средств в порядке, аналогичном предусмотренному в ст. 46 НК РФ. К ним относятся пени, указанные в ст. 133 НК РФ (за нарушение срока исполнения поручения о перечислении налога или сбора) и ст. 135 НК РФ (за неисполнение банком решения о взыскании налога и сбора, а также пени).

Согласно ст. 46 НК РФ в случае неуплаты или неполной уплаты налога в установленный срок обязанность по уплате налога исполняется принудительно путем обращения взыскания на денежные средства налогоплательщика или налогового агента на счетах в банках.

Взыскание налога производится по решению налогового органа путем направления в банк поручения (распоряжения) на списание и перечисление в соответствующие бюджеты (внебюджетные фонды) необходимых денежных средств;

- 2) взыскиваемые в порядке, предусмотренном ст. 104 НК РФ. В таком порядке взыскиваются штрафы, предусмотренные в ст. 132 НК РФ (за нарушение банком порядка открытия счета налогоплательщику) и ст. 134 НК РФ (за неисполнение банком решения налогового органа о приостановлении операций по счетам налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента).

Согласно ст. 104 НК РФ после вынесения решения о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения соответствующий налоговый орган обращается с иском заявлением в суд о взыскании с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции. До обращения в суд налоговый орган обязан предложить налогоплательщику (иному лицу) добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции подается в арбитражный суд, к которому прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

Глава XV. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах

1. Понятие и стадии производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах - это вид производства, осуществляемый с соблюдением предусмотренных законодательством процедур, деятельность уполномоченных органов по выявлению, предупреждению, пресечению, расследованию нарушений законодательства о налогах и сборах, привлечению виновных к ответственности, а также возмещению причиненного государству в результате их совершения ущерба*(13).

Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах регламентируется определенными правовыми нормами, определяющими порядок, последовательность, содержание и итог конкретных процессуальных действий. Другими словами, правовые нормы определяют:

- 1) цели и принципы производства;
- 2) круг участников, их права и обязанности;
- 3) последовательность, стадии и сроки производства;
- 4) виды доказательств и условия их использования;
- 5) содержание и порядок оформления процессуальных документов;
- 6) виды, размеры и порядок применения мер процессуального обеспечения;
- 7) порядок возмещения процессуальных расходов.

Производство по делам о нарушениях налогового законодательства именно как правовой институт, регулируемый нормами налогового законодательства, в НК РФ не получил должного закрепления, вопросу правового регулирования производства по делам о налоговых правонарушениях посвящено всего две статьи:

1) статья 101 НК РФ "Производство по делу о налоговом правонарушении, совершенном налогоплательщиком, плательщиком сбора или налоговым агентом";

2) статья 101.1 НК РФ "Производство по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах, совершенных лицами, не являющимися налогоплательщиками, плательщиками сбора или налоговыми агентами".

Как справедливо заметил А.В. Новиков, производство по делам о налоговых правонарушениях отличается наиболее лаконичная регламентация; отдельные процессуальные аспекты содержат разные положения НК РФ, однако цельной, логично взаимосвязанной системы правил производства по фактам нарушений законодательства о налогах и сборах они не образуют*(14).

Поэтому в научной литературе вопрос о том, какими правовыми нормами регулируются положения о налоговом производстве, является достаточно дискуссионными.

Статьи 101 и 101.1 НК РФ, посвященные вопросам производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, помещены законодателем в гл. 14 "Налоговый контроль". В связи с этим ряд авторов относит производство по делу о налоговом правонарушении к одной из форм налогового контроля. Другие же считают, что налоговый контроль не относится к производству по делу о налоговом правонарушении, а представляет собой отдельное налогово-контрольное производство.

К сожалению, на основе действующего законодательства о налогах и сборах дать однозначный ответ на этот вопрос не представляется возможным. Мы поддерживаем точку зрения тех авторов, которые считают, что осуществление производства по делам о нарушении законодательства о налогах и сборах должно происходить в порядке, предусмотренном КоАП РФ.

Говоря о налоговом производстве, нельзя не коснуться вопроса о стадиях производства по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах. Повторимся, что законодательством, регулирующим налоговое производство, определяется порядок совершения действий участниками налоговых отношений при разрешении конкретных дел, возникающих в связи с совершением налоговых правонарушений.

В научной литературе принято подразделять производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах на стадии. Стадия - совокупность процессуальных последовательных определенных, взаимосвязанных и взаимообусловленных, сменяющих друг друга действий, объединенных частной целью судопроизводства. Каждая стадия последовательно сменяется другой и имеет свойственные только ей задачи, решение которых оформляется специальным процессуальным документом, после чего начинается следующая стадия.

Действующее законодательство дает основание различать следующие стадии налогового производства:

- 1) возбуждение производства;
- 2) рассмотрение дела по факту выявленного правонарушения;
- 3) пересмотр вынесенного решения;
- 4) исполнение решения о применении к правонарушителю мер ответственности.

2. Процессуальный порядок наложения взысканий за совершение налоговых правонарушений

Любое производство по делу о нарушении законодательства о налогах и сборах начинается со стадии возбуждения производства, которая, в свою очередь, начинается с момента обнаружения правонарушения и его фиксации в процессуальном документе.

Согласно ст. 100 НК РФ по результатам выездной налоговой проверки не позднее двух месяцев после составления справки о проведенной проверке уполномоченными должностными лицами налоговых органов должен быть составлен в установленной форме акт налоговой проверки, подписываемый этими лицами и руководителем проверяемой организации, либо индивидуальным предпринимателем, либо их представителями. Об отказе представителей организации подписать акт

делается соответствующая запись в акте. Если указанные лица уклоняются от получения акта налоговой проверки, это должно быть отражено в акте.

В акте налоговой проверки должны быть указаны документально подтвержденные факты налоговых правонарушений, выявленные в ходе проверки, или отсутствие таковых, а также выводы и предложения проверяющих по устранению выявленных нарушений и ссылки на статьи НК РФ, предусматривающие ответственность за данный вид налоговых правонарушений.

Акт налоговой проверки вручается руководителю организации-налогоплательщика либо индивидуальному предпринимателю (их представителям).

Налогоплательщик в случае несогласия с фактами, изложенными в акте проверки, а также с выводами и предложениями проверяющих в двухнедельный срок со дня получения акта проверки может представить в соответствующий налоговый орган письменное объяснение мотивов отказа подписать акт или возражения по акту в целом или по его отдельным положениям. По истечении определенного срока (не более 14 дней) руководитель (заместитель руководителя) налогового органа рассматривает акт налоговой проверки, а также документы и материалы, представленные налогоплательщиком.

Итак, возбуждение производства по делу о налоговом правонарушении производится налоговым органом с момента обнаружения налогового правонарушения в рамках налогового контроля или получения информации иным образом. Следовательно, актом, фиксирующим факт правонарушения и обстоятельства его совершения, является акт налоговой проверки.

Материалы проверки рассматриваются руководителем (заместителем руководителя) налогового органа. В случае представления налогоплательщиком письменных объяснений или возражений по акту налоговой проверки материалы проверки рассматриваются в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей. О времени и месте рассмотрения материалов проверки налоговый орган извещает налогоплательщика заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то материалы проверки, включая представленные налогоплательщиком возражения, объяснения, другие документы и материалы, рассматриваются в его отсутствие (ст. 101 НК РФ).

По результатам рассмотрения материалов проверки руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- 3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Иными словами, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа при рассмотрении материалов налоговой проверки обязан выявить, имеются ли обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение правонарушения, установить вину лица в совершении правонарушения и учесть обстоятельства, смягчающие либо отягчающие ответственность, а также определить, не истекли ли сроки давности привлечения к ответственности.

В настоящее время арбитражная практика применения положений ст. 101 НК РФ сводится к тому, что решение по результатам рассмотрения материалов проверки руководителем (заместителем руководителя) налогового органа должно быть вынесено в пределах 14-дневного срока. В случае, если решение выносится с нарушением названного срока хотя бы на один день, такое решение признается арбитражными судами недействительными.

Порядок вынесения решения по результатам рассмотрения материалов налоговой проверки детально регламентирован приказом МНС РФ от 10 апреля 2000 г. N АП-3-16/138 "Об утверждении Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10.04.2000 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах".

Согласно п. 3.1 вышеуказанной Инструкции МНС перед принятием руководителем (заместителем руководителя) налогового органа любого решения по результатам рассмотрения материалов проверки его проект визируется юристом налогового органа. По результатам рассмотрения актов налоговых проверок, в которых указано на отсутствие выявленных в ходе проверки налоговых правонарушений, решение не выносится, за исключением случаев, когда руководителем налогового органа (его заместителем) выносится решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

Итак, по результатам рассмотрения материалов проверки может быть вынесено решение:

- 1) о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. Согласно п. 3 ст. 101 НК РФ в решении о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, доводы, приводимые

налогоплательщиком в свою защиту, и результаты проверки этих доводов, решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за конкретные налоговые правонарушения с указанием статей настоящего Кодекса, предусматривающих данные правонарушения и применяемые меры ответственности.

В соответствии с п. 3.2 Инструкции решение налогового органа о привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения должно состоять из трех частей: вводной, описательной и резолютивной.

Вводная часть решения должна содержать: номер решения, дату его вынесения; наименование населенного пункта, на территории которого находится налоговый орган; наименование налогового органа; классный чин (при его наличии), фамилию, имя и отчество руководителя (заместителя руководителя) налогового органа, которым вынесено решение; дату и номер акта выездной налоговой проверки, по материалам которой выносится решение; полное наименование организации (фамилия, имя и отчество индивидуального предпринимателя), идентификационный номер налогоплательщика, в отношении которого вынесено решение; наименование филиала или представительства организации (в случае вынесения решения по результатам проверки филиала или представительства), ИНН/код причины постановки на учет.

В описательной части решения излагаются обстоятельства совершенного налогоплательщиком налогового правонарушения, как они установлены проведенной проверкой, документы и иные сведения, которые подтверждают указанные обстоятельства, а также обстоятельства отягчающие ответственность, оценка представленных налогоплательщиком доказательств, опровергающих факты, выявленные проверкой.

Резолютивная часть решения должна содержать: ссылку на ст. 101 НК РФ, предоставляющую право руководителю (заместителю руководителя) налогового органа выносить решение о привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения; суммы налогов (сборов), подлежащие уплате в бюджет; суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов (сборов); суммы исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов); указания на статьи части первой НК РФ, предусматривающие меры ответственности за конкретные налоговые правонарушения и применяемые к налогоплательщику меры ответственности, а также предложения по устранению выявленных налоговых правонарушений и добровольной уплате соответствующих сумм налоговых санкций в срок, указанный в требовании.

Предложение добровольно уплатить соответствующую сумму налоговой санкции является обязательным условием для последующего обращения налогового органа с иском в суд о взыскании этой санкции (в силу абз. 2 п. 1 ст. 104 НК РФ);

2) об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения. В соответствии с п. 3.3 Инструкции МНС решение налогового органа об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения должно содержать:

во вводной части - данные, аналогичные тем, которые должны содержаться в решении о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения;

в описательной части - изложение выявленных в ходе проверки обстоятельств, содержащих признаки налоговых правонарушений, а также установленных в процессе производства по делу о налоговом правонарушении обстоятельств, исключающих привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения;

в резолютивной части - решение об отказе в привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности со ссылкой на соответствующие положения ст. 109 части первой НК РФ; суммы налогов (сборов), подлежащие уплате в бюджет, суммы начисленных пеней за несвоевременную уплату налогов (сборов), суммы исчисленных в завышенных размерах налогов (сборов), предложения по устранению выявленных нарушений законодательства о налогах и сборах (указанные реквизиты приводятся в случае выявления проверкой неуплаченных (не полностью уплаченных) сумм налогов (сборов);

3) о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

В соответствии с п. 3.4 Инструкции МНС при наличии обстоятельств, исключающих возможность вынесения правильного и обоснованного решения о привлечении или об отказе в привлечении налогоплательщика, плательщика сбора или налогового агента к налоговой ответственности на основании имеющихся материалов налоговой проверки, руководитель (заместитель руководителя) налогового органа выносит решение о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля. Указанное решение также состоит из трех частей (вводной, описательной и резолютивной).

Содержание вводной части ничем не отличается от содержания вводной части решения о привлечении к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения. В описательной части такого решения приводится изложение обстоятельств, вызывающих необходимость проведения

дополнительных мероприятий налогового контроля. В резолютивной части должно содержаться решение о назначении конкретных дополнительных мероприятий налогового контроля.

Согласно п. 5 ст. 101 НК РФ копия решения налогового органа (независимо от его процессуального содержания) и требование, вынесенное на основании решения, должны быть вручены налогоплательщику, плательщику сбора, налоговому агенту или представителю указанных лиц, подвергнутых налоговой проверке, под роспись или переданы способом, свидетельствующим о дате его получения. Если указанными выше способами решение налогового органа вручить налогоплательщику или его представителям невозможно, оно отправляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней после его отправки.

Несоблюдение должностными лицами налоговых органов вышеизложенных требований может являться основанием для отмены решения налогового органа вышестоящим налоговым органом или судом. Постановлением Пленума ВАС РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 установлено, что нарушение должностным лицом налогового органа требований ст. 101 НК РФ не влечет безусловного признания судом соответствующего решения налогового органа недействительным. Суд при отмене решения оценивает характер допущенных нарушений и их влияние на законность и обоснованность вынесенного налогового органом решения. В частности, при оценке судом соблюдения налоговым органом требований к содержанию решения о привлечении налогоплательщика к ответственности, предусмотренных в п. 3 ст. 101 НК РФ, необходимо иметь в виду, что в таком решении непременно должен быть обозначен его предмет, т.е. суть и признаки налогового правонарушения, вменяемого налогоплательщику, со ссылкой на соответствующую статью гл. 16 НК РФ.

Кроме того, даже установив допущенные налоговым органом нарушения требований ст. 101 НК РФ и признав на основании п. 6 это решение налогового органа о привлечении лица к ответственности за совершение налогового правонарушения недействительным, арбитражному суду необходимо учитывать включение в данное решение недоимки по налогу и сбору, а также пеней. Иначе говоря, в большинстве случаев решение налогового органа может быть признано арбитражным судом недействительным лишь в части наложения санкций, поскольку освобождение обязанного лица от уплаты недоимки по налогу (сбору) и пеней требует отдельного обоснования.

Самостоятельное изменение налоговым органом собственного решения, вынесенного по результатам рассмотрения материалов проверки, является неправомерным, учитывая закрепление п. 2 ст. 31 НК РФ принципа закрытого перечня полномочий налоговых органов (специальной правоспособности) и отсутствие конкретной нормы, предоставляющей налоговым органам право отмены или изменения собственных решений.

3. Порядок взыскания налоговых санкций. Подача искового заявления о взыскании налоговой санкции

Согласно п. 1 ст. 114 НК РФ мерой ответственности за совершение налогового правонарушения является налоговая санкция, которая устанавливается и применяется в виде денежных взысканий (штрафов) в размерах, предусмотренных статьями гл. 16 НК РФ.

После вынесения решения о привлечении налогоплательщика (иного лица) к ответственности за совершение налогового правонарушения соответствующий налоговый орган обращается с иском о взыскании с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговой санкции, установленной НК РФ. Налоговый орган обращается в суд с иском в случае отказа налогоплательщика добровольно уплатить сумму санкции либо пропуска налогоплательщиком срока ее уплаты, указанного в требовании об уплате налоговой санкции. Предложение уплатить добровольно сумму налоговой санкции может быть сделано обязанному лицу как непосредственно в решении о привлечении (об отказе в привлечении) этого лица к ответственности, так и путем направления этому лицу требования об уплате налога (сбора), пени и штрафов. Заметим, что предложение налоговым органом налогоплательщику добровольно уплатить сумму налоговой санкции до обращения с иском в суд является обязанностью налогового органа, несоблюдение которой влечет возвращение искового заявления.

Исковое заявление о взыскании налоговой санкции с организации или индивидуального предпринимателя подается в арбитражный суд, а с физического лица, не являющегося индивидуальным предпринимателем, - в суд общей юрисдикции. К исковому заявлению прилагаются решение налогового органа и другие материалы дела, полученные в процессе налоговой проверки.

В необходимых случаях одновременно с подачей искового заявления о взыскании налоговой санкции с лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения, налоговый орган может направить в суд ходатайство об обеспечении иска.

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и

индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством Российской Федерации (гл. 26 Арбитражно-процессуального кодекса РФ от 24 июля 2002 г. N 95-ФЗ (в ред. от 31 марта 2005 г.).

Дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к физическим лицам, не являющимся индивидуальными предпринимателями, рассматриваются судами общей юрисдикции в соответствии с гражданским процессуальным законодательством Российской Федерации.

Производство по делам о взыскании обязательных платежей и санкций возбуждается в суде на основании заявлений государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, осуществляющих контрольные функции, с требованием о взыскании с лиц, имеющих задолженность по обязательным платежам, денежных сумм в счет их уплаты и санкций.

Заявление о взыскании подается в суд, если не исполнено требование заявителя об уплате взыскиваемой суммы в добровольном порядке или пропущен указанный в таком требовании срок уплаты.

Заявление о взыскании обязательных платежей и санкций должно соответствовать общим требованиям, предъявляемым процессуальным законодательством к исковым заявлениям. Кроме того, в заявлении должны быть также указаны:

- 1) наименование платежа, подлежащего взысканию, размер и расчет его суммы;
- 2) нормы федерального закона и иного нормативного правового акта, предусматривающие уплату платежа;
- 3) сведения о направлении требования об уплате платежа в добровольном порядке.

К заявлению о взыскании обязательных платежей и санкций прилагается документ, подтверждающий направление заявителем требования об уплате взыскиваемого платежа в добровольном порядке.

Обязанность доказывания обстоятельств, послуживших основанием для взыскания обязательных платежей и санкций, возлагается на заявителя.

В случае непредставления заявителем доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, суд может истребовать их по своей инициативе.

При рассмотрении дел о взыскании обязательных платежей и санкций суд в судебном заседании устанавливает, имеются ли основания для взыскания суммы задолженности, полномочия органа, обратившегося с требованием о взыскании, проверяет правильность расчета и размера взыскиваемой суммы.

Кроме того, при рассмотрении исков налоговых органов о взыскании налоговых санкций судам необходимо учитывать, что указанные иски в ряде случаев могут быть предъявлены налоговыми органами, не принимавшими соответствующих решений о привлечении налогоплательщиков к ответственности.

Такая ситуация может иметь место, в частности, в случае предъявления иска о взыскании с организации-налогоплательщика налоговой санкции за нарушение срока постановки на учет в налоговом органе по месту нахождения обособленного подразделения данной организации либо принадлежащего ей недвижимого имущества, транспортных средств.

В данном случае истцом будет выступать налоговый орган, на территории которого расположена сама организация, в то время как решение о привлечении ответчика к налоговой ответственности принимал налоговый орган по месту нахождения обособленного подразделения (недвижимого имущества, транспортных средств) организации-налогоплательщика.

Решение арбитражного суда по делу о взыскании обязательных платежей и санкций принимается по общим правилам, предусмотренным процессуальным законодательством для принятия решений.

При удовлетворении требования о взыскании обязательных платежей и санкций в резолютивной части решения должны быть указаны:

- 1) наименование лица, обязанного уплатить сумму задолженности, его местонахождение или место жительства, сведения о его государственной регистрации;
- 2) общий размер подлежащей взысканию денежной суммы с определением отдельно основной задолженности и санкций.

4. Производство по делам о нарушениях законодательства о налогах и сборах, содержащих признаки административных правонарушений

НК РФ в ст. 108 установил правило, согласно которому привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной и иных видов ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации. По выявленным нарушениям, за которые

налогоплательщики - физические лица или должностные лица налогоплательщиков-организаций подлежат привлечению к административной ответственности, уполномоченное должностное лицо налогового органа, проводившее проверку, составляет протокол об административном правонарушении (ст. 101 НК РФ).

Необходимо помнить, что если нарушителем законодательства является лицо физическое, не являющееся должностным лицом организаций-налогоплательщиков, то за одно и то же нарушение к ним может быть применена либо налоговая, либо административная ответственность (исходя из принципа однократности применения наказания).

Согласно ст. 28.2 КоАП РФ в протоколе об административном правонарушении указываются:

- 1) дата и место его составления;
- 2) должность, фамилия и инициалы лица, составившего протокол;
- 3) сведения о лице, в отношении которого возбуждено дело об административном правонарушении;
- 4) фамилии, имена, отчества, адреса места жительства свидетелей и потерпевших, если имеются свидетели и потерпевшие;
- 5) место, время совершения и событие административного правонарушения;
- 6) статья закона, предусматривающая административную ответственность за данное административное правонарушение;
- 7) объяснение физического лица или законного представителя юридического лица, в отношении которых возбуждено дело;
- 8) иные сведения, необходимые для разрешения дела.

При составлении протокола об административном правонарушении физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении, а также иным участникам производства по делу разъясняются их права и обязанности, о чем делается запись в протоколе.

Физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении, должна быть предоставлена возможность ознакомления с протоколом об административном правонарушении. Указанные лица вправе представить объяснения и замечания по содержанию протокола, которые прилагаются к протоколу.

Протокол об административном правонарушении подписывается должностным лицом, его составившим, физическим лицом или законным представителем юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении. В случае отказа указанных лиц от подписания протокола в нем делается соответствующая запись.

Физическому лицу или законному представителю юридического лица, в отношении которых возбуждено дело об административном правонарушении, а также потерпевшему вручается под расписку копия протокола об административном правонарушении.

Протокол об административном правонарушении составляется немедленно после выявления совершения административного правонарушения. В случае, если требуется дополнительное выяснение обстоятельств дела либо данных о физическом лице или сведений о юридическом лице, в отношении которых возбуждается дело об административном правонарушении, протокол об административном правонарушении составляется в течение двух суток с момента выявления административного правонарушения.

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

Рассмотрение дел об этих правонарушениях и применение административных санкций в отношении должностных лиц организаций-налогоплательщиков и физических лиц - налогоплательщиков, виновных в их совершении, производятся налоговыми органами в соответствии с административным законодательством.

Дело об административном правонарушении рассматривается в пятнадцатидневный срок со дня получения судьей, органом, должностным лицом, правомочными рассматривать дело, протокола об административном правонарушении и других материалов дела.

В случае поступления ходатайств от участников производства по делу об административном правонарушении либо в случае необходимости в дополнительном выяснении обстоятельств дела срок рассмотрения дела может быть продлен судьей, органом, должностным лицом, рассматривающими дело, но не более чем на один месяц. О продлении указанного срока судья, орган, должностное лицо, рассматривающие дело, выносят мотивированное определение.

По результатам рассмотрения дела об административном правонарушении может быть вынесено постановление:

- 1) о назначении административного наказания;

2) о прекращении производства по делу об административном правонарушении.

Постановление по делу об административном правонарушении объявляется немедленно по окончании рассмотрения дела.

Копия постановления по делу об административном правонарушении вручается под расписку физическому лицу, или законному представителю физического лица, или законному представителю юридического лица, в отношении которых оно вынесено, а также потерпевшему по его просьбе либо высылается указанным лицам в течение трех дней со дня вынесения указанного постановления.

Постановление по делу об административном правонарушении может быть обжаловано в течение десяти суток со дня вручения или получения копии постановления.

5. Привлечение к уголовной ответственности за налоговые преступления

Уголовная ответственность за налоговые преступления предусмотрена ст. 198-199.2 УК РФ, а именно:

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

Статьей 198 УК РФ предусмотрена ответственность за уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере. Частью 2 этой статьи предусмотрена ответственность за совершение такого деяния в размере особо крупном.

Крупным размером в данном случае УК РФ признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 000 руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 300 000 руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 000 руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 1 500 000 руб.

Статья 199 УК РФ установила, что лицо, виновное в уклонении от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенном в крупном размере или, как установлено ч. 2, в особо крупном размере, подлежит уголовной ответственности.

Неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, подлежащих в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах исчислению, удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере, в особо крупном размере, наказывается штрафом (ст. 199.1 УК РФ).

Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное собственником или руководителем организации либо иным лицом, выполняющим управленческие функции в этой организации, или индивидуальным предпринимателем, в крупном размере, наказывается штрафом (ст. 199.2 УК РФ).

Крупным размером в данном случае признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 000 руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 1 500 000 руб., а особо крупным размером - сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2 500 000 руб., при условии что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов либо 7 500 000 руб.

Глава XVI. Обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц

1. Право на обжалование

Действия и решения налоговых органов и их должностных лиц часто не удовлетворяют налогоплательщика, а зачастую носят противоправный характер. Поэтому право на обжалование актов налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц становится основной гарантией соблюдения прав и законных интересов налогоплательщиков.

Итак, согласно ст. 137 НК РФ каждый налогоплательщик или налоговый агент имеют право обжаловать акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если, по мнению налогоплательщика или налогового агента, такие акты, действия или бездействие нарушают их права.

Нормативные правовые акты налоговых органов могут быть обжалованы в порядке, предусмотренном федеральным законодательством.

Налогоплательщик имеет право выбора, куда жаловаться на неправомерные, на его взгляд, действия и решения налоговых инспекторов:

1) вышестоящему налоговому органу (вышестоящему должностному лицу);

2) в суд (ст. 137 и 138 НК РФ предусматривают право налогоплательщика на судебное обжалование акта налогового органа).

Следует особо заметить, что подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не исключает права на одновременную или последующую подачу аналогичной жалобы в суд.

При толковании ст. 137-138 НК РФ следует принимать во внимание, что понятие "акт" использовано в них в ином значении, чем в ст. 100, 101.1 (п. 1) НК РФ.

При применении ст. 137 и 138 НК РФ необходимо исходить из того, что под актом ненормативного характера, который может быть оспорен в арбитражном суде путем предъявления требования о признании акта недействительным, понимается документ любого наименования (требование, решение, постановление, письмо и др.), подписанный руководителем (заместителем руководителя) налогового органа и касающийся конкретного налогоплательщика.

Кроме того, поскольку в НК РФ не установлено иное, налогоплательщик вправе обжаловать в суд требование об уплате налога, пеней и требование об уплате налоговой санкции независимо от того, было ли им оспорено решение налогового органа, на основании которого вынесено соответствующее требование.

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

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

В случае принятия решения по жалобе налогоплательщика в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 140 НК РФ необходимо иметь в виду следующее.

Дополнительная проверка назначается в рамках рассмотрения жалобы налогоплательщика (гл. 20 НК РФ), т.е. разрешения налогового спора, в отличие от налоговой проверки, проводимой в рамках налогового контроля (гл. 14 НК РФ).

2. Порядок и сроки подачи жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу

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

Жалоба в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) по общему правилу подается в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав. К жалобе могут быть приложены обосновывающие ее документы.

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Жалоба подается в письменной форме соответствующему налоговому органу или должностному лицу.

Лицо, подавшее жалобу в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу, до принятия решения по этой жалобе может ее отозвать на основании письменного заявления. Отзыв жалобы лишает подавшее ее лицо права на подачу повторной жалобы по тем же основаниям в тот же налоговый орган или тому же должностному лицу.

Повторная подача жалобы в вышестоящий налоговый орган или вышестоящему должностному лицу производится в установленные сроки.

Рассмотрение и подготовку решений Федеральной налоговой службы по жалобам налогоплательщиков на решения налоговых органов по актам проверок в порядке ст. 140 НК РФ осуществляет Правовой департамент.

3. Права вышестоящего налогового органа или должностного лица при рассмотрении жалобы и по итогам ее рассмотрения. Последствия и приостановление обжалуемого акта

Внутриведомственным документом, регулирующим порядок рассмотрения административных жалоб на решения налоговых органов, является Регламент рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке, утвержденный приказом МНС РФ от 17 августа 2001 г. N БГ-3-14/290.

Регламент рассмотрения налоговых споров в досудебном порядке устанавливает процедуру рассмотрения налоговыми органами жалоб:

1) налогоплательщиков или налоговых агентов на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц (за исключением возражений, представление которых предусмотрено п. 5 ст. 100 НК РФ);

2) организаций и физических лиц при несогласии с привлечением к административной ответственности в связи с нарушениями требований законодательства о применении контрольно-кассовых машин и работы с денежной наличностью;

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

4) физических лиц, являющихся должностными лицами организации, в связи с привлечением к административной ответственности в результате привлечения организации к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Жалобы налогоплательщиков на акты налоговых органов ненормативного характера, действия или бездействие их должностных лиц, если по мнению налогоплательщика такие акты, действия или бездействие нарушают их права, подаются в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) в течение трех месяцев со дня, когда налогоплательщик узнал или должен был узнать о нарушении своих прав.

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

В случае пропуска по уважительной причине срока подачи жалобы этот срок по заявлению лица, подающего жалобу, может быть восстановлен соответственно вышестоящим должностным лицом налогового органа или вышестоящим налоговым органом.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения налоговым органом.

Жалоба на постановление об административном правонарушении рассматривается в десятидневный срок со дня ее поступления в налоговый орган.

Жалоба не подлежит рассмотрению в следующих случаях:

1) пропуска срока подачи жалобы, в соответствии со ст. 139 НК РФ;

2) отсутствия указаний на предмет обжалования и обоснования заявляемых требований;

3) подачи жалобы лицом, не имеющим полномочий выступать от имени налогоплательщика (ст. 26, 27, 28 и 29 НК РФ);

4) при наличии документально подтвержденной информации о принятии жалобы к рассмотрению вышестоящим налоговым органом (должностным лицом);

5) получения налоговым органом информации о вступлении в законную силу решения суда по вопросам, изложенным в жалобе.

Заявителю должно быть сообщено о невозможности рассмотрения его жалобы в десятидневный срок со дня ее получения.

Отказ налогового органа (должностного лица налогового органа) в рассмотрении жалобы не исключает права заявителя (при внесении им всех необходимых исправлений) повторно подать жалобу в пределах сроков, установленных для подачи жалобы.

К жалобе могут быть приложены следующие документы:

- 1) акт ненормативного характера, который, по мнению заявителя, нарушает его права (постановление о привлечении к административной ответственности);
- 2) акт налоговой проверки;
- 3) первичные документы, подтверждающие позицию заявителя;
- 4) иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для рассмотрения жалобы.

Жалобы налогоплательщиков рассматриваются:

- 1) на акты ненормативного характера, неправомерное действие или бездействие налоговых органов - вышестоящим налоговым органом;
- 2) на действия или бездействие должностных лиц налогового органа - вышестоящим должностным лицом данного или вышестоящего налогового органа;
- 3) на действия или бездействие должностных лиц налогового органа путем издания акта ненормативного характера - вышестоящим налоговым органом.

Жалоба на постановление о привлечении к административной ответственности, вынесенная налоговым органом в отношении организаций, рассматривается вышестоящим налоговым органом. Аналогичная жалоба, вынесенная должностным лицом налогового органа в отношении физического лица, рассматривается вышестоящим должностным лицом данного или вышестоящего налогового органа.

Все поступающие в соответствующие налоговые органы жалобы направляются в юридические (правовые) подразделения, на которые возлагается обязанность по рассмотрению жалоб и подготовке решений.

Жалоба подлежит направлению в нижестоящий налоговый орган на заключение. В запросе может содержаться указание представить копии документов, необходимых для рассмотрения жалобы.

Срок для представления заключения не может превышать пяти рабочих дней с даты получения жалобы на заключение. Вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе установить более короткий срок для представления заключения.

К запросу могут быть приложены копии следующих документов:

- 1) жалоба;
- 2) акт ненормативного характера, на который подана жалоба;
- 3) акт налоговой проверки;
- 4) иные документы, содержащие сведения об обстоятельствах, имеющих значение для подготовки заключения.

В процессе рассмотрения и подготовки решений по жалобам налогоплательщиков юридические (правовые) подразделения запрашивают мнение соответствующих методологических подразделений. Запросы направляются с приложением необходимых документов (при их наличии).

Заключения методологических подразделений представляются в юридические (правовые) подразделения в пятидневный срок.

Жалобы налогоплательщиков рассматриваются с учетом судебной-арбитражной практики по рассматриваемым вопросам.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемый акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, он вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

В решении о назначении дополнительной проверки в целях разрешения налогового спора в соответствии с подп. 2 п. 2 ст. 140 Кодекса указывается:

- 1) круг вопросов, подлежащих обязательному рассмотрению при проведении указанной проверки;
- 2) налоговый орган, осуществляющий проведение указанной проверки.

Учитывая, что НК РФ не содержит положений о приостановлении течения давностных сроков (ст. 46, 115 и др.), решение о приостановлении исполнения обжалуемого налогоплательщиком решения в порядке ст. 141 НК РФ должно приниматься в исключительных случаях при наличии достаточных документально подтвержденных оснований.

Юридическое (правовое) подразделение готовит рассмотрение жалобы на Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков.

Комиссия по рассмотрению жалоб налогоплательщиков возглавляется руководителем или

заместителем руководителя налогового органа, осуществляющим оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением.

Комиссия по рассмотрению жалоб налогоплательщиков включает руководство юридического (правового) подразделения, специалистов, принимающих непосредственное участие в подготовке рассмотрения жалобы, и иных специалистов юридических (правовых) подразделений, обладающих знаниями по вопросу рассматриваемой жалобы.

При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, Комиссия рассматривает жалобы налогоплательщиков в присутствии должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей.

О времени и месте рассмотрения указанные лица извещаются заблаговременно. Если налогоплательщик, несмотря на извещение, не явился, то жалоба рассматривается в его отсутствие.

В случае, если налогоплательщик не может присутствовать при рассмотрении жалобы и обращается с просьбой перенести рассмотрение жалобы, налоговый орган рассматривает возможность такого переноса с учетом сроков, предусмотренных НК РФ.

При достаточных основаниях полагать, что обжалуемый акт, действие или бездействие не соответствуют законодательству Российской Федерации, в Комиссию по рассмотрению жалоб налогоплательщиков приглашаются представители методологических подразделений. При тех же основаниях могут приглашаться представители нижестоящих налоговых органов.

По итогам заседания Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков составляется протокол.

В протоколе заседания Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков указывается:

- 1) год, месяц, число и место заседания Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков;
- 2) наименование налогового органа (должностного лица), рассматривающего жалобу налогоплательщика;
- 3) основания жалобы налогоплательщика, ее реквизиты;
- 4) сведения о явке лиц, участвующих в заседании Комиссии;
- 5) мнение каждого члена Комиссии, а в случае, предусмотренном подп. 8.3 Регламента, - приглашенного специалиста, должностных лиц организации-налогоплательщика либо индивидуального предпринимателя или их представителей.

Протокол заседания Комиссии по рассмотрению жалоб налогоплательщиков подписывается всеми лицами, участвующими в заседании, не позднее следующего после заседания дня.

По результатам рассмотрения жалобы руководителем налогового органа (заместителем руководителя, осуществляющим оперативное руководство юридическим (правовым) подразделением), принимается решение.

Повторное принятие решения тем же налоговым органом по жалобе налогоплательщика по тому же предмету и основанию НК РФ не предусмотрено.

Жалоба налогоплательщика рассматривается вышестоящим налоговым органом (вышестоящим должностным лицом) в срок не позднее одного месяца со дня ее получения.

По итогам рассмотрения жалобы на акт налогового органа вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе:

- 1) оставить жалобу без удовлетворения;
- 2) отменить акт налогового органа и назначить дополнительную проверку;
- 3) отменить решение и прекратить производство по делу о налоговом правонарушении;
- 4) изменить решение или вынести новое решение.

По итогам рассмотрения жалобы на действия или бездействие должностных лиц налоговых органов вышестоящий налоговый орган (вышестоящее должностное лицо) вправе вынести решение по существу.

Решение налогового органа (должностного лица) по жалобе принимается в течение месяца. О принятом решении в течение трех дней со дня его принятия сообщается в письменной форме лицу, подавшему жалобу.

Подача жалобы в вышестоящий налоговый орган (вышестоящему должностному лицу) не приостанавливает исполнения обжалуемого акта или действия, за исключением случаев, предусмотренных НК РФ.

Если налоговый орган (должностное лицо), рассматривающий жалобу, имеет достаточные основания полагать, что обжалуемый акт или действие не соответствуют законодательству Российской Федерации, указанный налоговый орган вправе полностью или частично приостановить исполнение обжалуемого акта или действия. Решение о приостановлении исполнения акта (действия) принимается руководителем налогового органа, принявшим такой акт, либо вышестоящим налоговым органом.

Жалобы (исковые заявления) на акты налоговых органов, действия или бездействие их

должностных лиц, поданные в суд, рассматриваются и разрешаются в порядке, установленном гражданским процессуальным, арбитражным процессуальным законодательством и иными федеральными законами.

4. Порядок рассмотрения жалоб, поданных в суд

При принятии к рассмотрению исков налогоплательщиков об обжаловании действий (бездействия) должностных лиц налоговых органов судам необходимо исходить из того, что ответчиком по такому спору истец вправе указать как конкретное должностное лицо налогового органа, так и сам налоговый орган.

В данном случае следует учитывать, что истец не всегда имеет возможность предъявить иск к конкретному должностному лицу (в частности, если к моменту предъявления иска соответствующее лицо уволилось из налогового органа либо истцу не известно, какое должностное лицо обязано совершить истребуемое действие).

В ходе рассмотрения названного выше искового требования, предъявленного к налоговому органу, суд вправе при наличии к тому оснований, руководствуясь ст. 36 АПК РФ, привлечь конкретное должностное лицо в качестве второго ответчика.

Согласно абз. 1 п. 2 ст. 138 НК РФ судебное обжалование актов (в том числе нормативных) налоговых органов, действий или бездействия их должностных лиц организациями и индивидуальными предпринимателями производится путем подачи искового заявления в арбитражный суд в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

В силу п. 1 ст. 105 НК РФ дела о взыскании налоговых санкций по иску налоговых органов к организациям и индивидуальным предпринимателям рассматриваются арбитражными судами в соответствии с арбитражным процессуальным законодательством.

Учитывая изложенное, налоговые споры между налоговыми органами и частными нотариусами, частными охранниками, частными детективами не подлежат рассмотрению в арбитражном суде.

Правовая регламентация порядка рассмотрения указанной категории дел арбитражными судами осуществляется гл. 24 АПК РФ.

Производство по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц возбуждается на основании заявления заинтересованного лица, обратившегося с соответствующим требованием в арбитражный суд.

Фактическим основанием обращения налогоплательщика в суд за защитой своих прав и законных интересов являются следующие факты:

1) принятие налоговым органом решения и (или) совершение действия (бездействие), не соответствующего закону или иному нормативному правовому акту;

2) нарушение прав и законных интересов налогоплательщика в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности;

3) незаконное возложение на его ненормативных правовых актов недействительными, решений и действий (бездействия) незаконными рассматриваются в арбитражном суде, если их рассмотрение в соответствии с федеральным законом не отнесено к компетенции других судов.

Заявление может быть подано в арбитражный суд в течение трех месяцев со дня, когда гражданину, организации стало известно о нарушении их прав и законных интересов, если иное не установлено федеральным законом. Пропущенный по уважительной причине срок подачи заявления может быть восстановлен судом.

Заявление о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными должно соответствовать требованиям, предусмотренным п. 1, 2 и 10 ч. 1; ч. 2, 3 ст. 125 АПК РФ.

В заявлении должны быть также указаны:

1) наименование органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение, совершили оспариваемые действия (бездействие);

2) название, номер, дата принятия оспариваемого акта, решения, время совершения действий;

3) права и законные интересы, которые, по мнению заявителя, нарушаются оспариваемым актом, решением и действием (бездействием);

4) законы и иные нормативные правовые акты, которым, по мнению заявителя, не соответствуют оспариваемый акт, решение и действие (бездействие);

5) требование заявителя о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

К заявлению прилагаются документы, указанные в ст. 126 АПК РФ, а также текст оспариваемого акта, решения.

По ходатайству заявителя арбитражный суд может приостановить действие оспариваемого акта, решения.

Дела об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц рассматриваются судьей единолично. Срок подобного рассмотрения не должен превышать двух месяцев со дня поступления соответствующего заявления в арбитражный суд, включая срок на подготовку дела к судебному разбирательству и принятие решения по делу, если иной срок не установлен федеральным законом.

Арбитражный суд извещает о времени и месте судебного заседания заявителя, а также орган или должностное лицо, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), и иных заинтересованных лиц. Неявка указанных лиц, извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, не является препятствием для рассмотрения дела, если суд не признал их явку обязательной.

Арбитражный суд может признать обязательной явку в судебное заседание представителей налоговых органов и их должностных лиц, принявших оспариваемый акт, решение или совершивших оспариваемые действия (бездействие), и вызвать их в судебное заседание. Неявка указанных лиц, извещенных надлежащим образом о времени и месте судебного заседания, является основанием для наложения штрафа в порядке и в размерах, которые установлены в гл. 11 АПК РФ.

При рассмотрении дел об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц арбитражный суд в судебном заседании осуществляет проверку оспариваемого акта или его отдельных положений, оспариваемых решений и действий (бездействия) и устанавливает их соответствие закону или иному нормативному правовому акту; а также устанавливает наличие полномочий у органа или лица, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), и нарушают ли оспариваемый акт, решение и действия (бездействие) права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности.

Обязанность доказывания соответствия оспариваемого ненормативного правового акта закону или иному нормативному правовому акту, законности принятия оспариваемого решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), наличия у органа или лица надлежащих полномочий на принятие оспариваемого акта, решения, совершение оспариваемых действий (бездействия), а также обстоятельств, послуживших основанием для принятия оспариваемого акта, решения, совершения оспариваемых действий (бездействия), возлагается на орган или лицо, которые приняли акт, решение или совершили действия (бездействие).

В случае непредставления органом или лицом, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие), доказательств, необходимых для рассмотрения дела и принятия решения, арбитражный суд может истребовать их по своей инициативе.

Решение по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц принимается арбитражным судом по правилам, установленным в гл. 20 АПК РФ.

Арбитражный суд, установив, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решение и действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц не соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и нарушают права и законные интересы заявителя в сфере предпринимательской и иной экономической деятельности, принимает решение о признании ненормативного правового акта недействительным, решений и действий (бездействия) незаконными.

В случае, если арбитражный суд установит, что оспариваемый ненормативный правовой акт, решения и действия (бездействие) налоговых органов и их должностных лиц соответствуют закону или иному нормативному правовому акту и не нарушают права и законные интересы заявителя, суд принимает решение об отказе в удовлетворении заявленного требования.

В резолютивной части решения по делу об оспаривании ненормативных правовых актов, решений государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц должны содержаться:

1) наименование органа или лица, принявших оспариваемый акт, решение; название, номер, дата принятия оспариваемого акта, решения;

2) название закона или иного нормативного правового акта, на соответствие которому проверены оспариваемый акт, решение;

3) указание на признание оспариваемого акта недействительным или решения незаконным полностью или в части и обязанность устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя либо на отказ в удовлетворении требования заявителя полностью или в части.

В резолютивной части решения по делу об оспаривании действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц, об отказе в совершении действий, в принятии решений должны содержаться:

1) наименование органа или лица, совершивших оспариваемые действия (бездействие) и отказавших в совершении действий, принятии решений; сведения о действиях (бездействии), решениях;

2) название закона или иного нормативного правового акта, на соответствие которым проверены оспариваемые действия (бездействие), решения;

3) указание на признание оспариваемых действий (бездействия) незаконными и обязанность соответствующих государственных органов, органов местного самоуправления, иных органов, должностных лиц совершить определенные действия, принять решения или иным образом устранить допущенные нарушения прав и законных интересов заявителя в установленный судом срок либо на отказ в удовлетворении требования заявителя полностью или в части.

В резолютивной части решения арбитражный суд может указать на необходимость сообщения суду соответствующими органом или лицом об исполнении решения суда.

Решения арбитражного суда по делам об оспаривании ненормативных правовых актов, решений и действий (бездействия) налоговых органов и их должностных лиц подлежат немедленному исполнению, если иные сроки не установлены в решении суда.

Со дня принятия решения арбитражного суда о признании недействительным ненормативного правового акта полностью или в части указанный акт или отдельные его положения не подлежат применению.

Копия решения арбитражного суда направляется в пятидневный срок со дня его принятия заявителю в государственный орган, в орган местного самоуправления, в иные органы, должностным лицам, которые приняли оспариваемый акт, решение или совершили оспариваемые действия (бездействие). Суд может также направить копию решения в вышестоящий в порядке подчиненности орган или вышестоящему в порядке подчиненности лицу, прокурору, другим заинтересованным лицам.

В соответствии с ч. 1 ст. 95 АПК РФ судебные расходы относятся на лиц, участвующих в деле, пропорционально размеру удовлетворенных исковых требований.

При этом в случае удовлетворения иска налогоплательщика или иного лица о признании недействительным решения налогового органа о привлечении указанного лица к налоговой ответственности и взыскании налоговых санкций уплаченная истцом по такому делу государственная пошлина подлежит возврату из бюджета.

Список нормативных актов

1. Конституция РФ (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.).

2. Уголовный кодекс РФ от 13 июня 1996 г. N 63-ФЗ (с изм. и доп. от 27 мая, 25 июня 1998 г., 9 февраля, 15, 18 марта, 9 июля 1999 г., 9, 20 марта, 19 июня, 7 августа, 17 ноября, 29 декабря 2001 г., 4, 14 марта, 7 мая, 25 июня, 24, 25 июля, 31 октября 2002 г., 11 марта, 8 апреля, 4, 7 июля, 8 декабря 2003 г., 21, 26 июля, 28 декабря 2004 г.).

3. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. N 145-ФЗ (с изм. и доп. от 31 декабря 1999 г., 5 августа, 27 декабря 2000 г., 8 августа, 30 декабря 2001 г., 29 мая, 10, 24 июля, 24 декабря 2002 г., 7 июля, 11 ноября, 8, 23 декабря 2003 г., 20 августа, 23, 28, 29 декабря 2004 г.).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации (с изм. и доп. от 30 марта, 9 июля 1999 г., 2 января, 5 августа, 29 декабря 2000 г., 24 марта, 30 мая, 6, 7, 8 августа, 27, 29 ноября, 28, 29, 30, 31 декабря 2001 г., 29 мая, 24, 25 июля, 24, 27, 31 декабря 2002 г., 6, 22, 28 мая, 6, 23, 30 июня, 7 июля, 11 ноября, 8, 23 декабря 2003 г., 5 апреля, 29, 30 июня, 20, 28, 29 июля, 18, 20, 22 августа, 4 октября, 2, 29 ноября, 28, 29, 30 декабря 2004 г.).

5. Гражданский кодекс Российской Федерации (части первая, вторая и третья) (с изм. и доп. от 20 февраля, 12 августа 1996 г., 24 октября 1997 г., 8 июля, 17 декабря 1999 г., 16 апреля, 15 мая, 26 ноября 2001 г., 21 марта, 14, 26 ноября 2002 г., 10 января, 26 марта, 11 ноября, 23 декабря 2003 г., 29 июня, 29 июля, 2, 29, 30 декабря 2004 г., 21 марта 2005 г.).

6. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18 декабря 2001 г. N 174-ФЗ (с изм. от 29 мая, 24, 25 июля, 31 октября 2002 г., 30 июня, 4, 7 июля, 8 декабря 2003 г., 22 апреля, 29 июня, 2 декабря 2004 г.) (с изм. и доп. от 28 декабря 2004 г.).

7. Кодекс РФ об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. N 195-ФЗ (с изм. и доп. от 25 апреля, 25 июля, 30, 31 октября, 31 декабря 2002 г., 30 июня, 4 июля, 11 ноября, 8, 23 декабря 2003 г., 9 мая, 26, 28 июля, 20 августа, 25 октября, 28, 30 декабря 2004 г., 7 марта, 9 мая 2005 г.).

8. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24 июля 2002 г. N 95-ФЗ (с изм. и доп. от 28 июля, 2 ноября 2004 г., 31 марта 2005 г.).

9. Таможенный кодекс Российской Федерации от 28 мая 2003 г. N 61-ФЗ (с изм. и доп. от 23 декабря 2003 г., 29 июня, 20 августа, 11 ноября 2004 г.).

10. Закон РФ от 18 апреля 1991 г. N 1026-1 "О милиции" (с изм. и доп. от 18 февраля, 1 июля

1993 г., 15 июня 1996 г., 31 марта, 6 декабря 1999 г., 25 июля, 7 ноября, 29 декабря 2000 г., 26 июля, 4 августа, 30 декабря 2001 г., 25 апреля, 30 июня, 25 июля 2002 г., 10 января, 30 июня, 7 июля, 8, 23 декабря 2003 г., 20 июля, 22 августа 2004 г.).

11. Закон РФ от 27 декабря 1991 г. N 2116-I "О налоге на прибыль предприятий и организаций" (с изм. и доп. от 16 июля, 22 декабря 1992 г., 27 августа 1993 г., 27 октября, 11 ноября, 3 декабря 1994 г., 25 апреля, 23, 26 июня, 30 ноября, 27, 31 декабря 1995 г., 14 декабря 1996 г., 10 января, 28 июня 1997 г., 31 июля, 29 декабря 1998 г., 6 января, 10 февраля, 3, 31 марта, 4 мая 1999 г., 5 августа 2000 г., 9 мая, 6 августа 2001 г., 29 мая 2002 г., 8 декабря 2003 г.).

12. Закон РФ от 21 марта 1991 г. N 943-I "О налоговых органах Российской Федерации" (с изм. и доп. от 24 июня, 2 июля 1992 г., 25 февраля 1993 г., 13 июня, 16 ноября 1997 г., 8 июля 1999 г., 7 ноября 2000 г., 30 декабря 2001 г., 29 мая 2002 г., 22 мая 2003 г., 29 июня 2004 г.).

13. Федеральный закон от 31 июля 1998 г. N 147-ФЗ "О введении в действие части первой Налогового кодекса Российской Федерации" (с изм. и доп. от 9 июля 1999 г., 5 августа 2000 г., 24 марта 2001 г., 9 июля 2002 г., 7 июля 2003 г., 29 июля 2004 г.).

14. Федеральный закон от 5 августа 2000 г. N 118-ФЗ "О введении в действие части второй Налогового кодекса Российской Федерации и внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации о налогах" (с изм. и доп. от 27 декабря 2000 г., 24 марта, 6 августа, 15, 30 декабря 2001 г., 29 мая, 24 июля, 24, 31 декабря 2002 г., 8, 23 декабря 2003 г., 29 июля, 18, 22 августа, 28 декабря 2004 г.).

15. Федеральный закон от 21 июля 1997 г. N 119-ФЗ "Об исполнительном производстве" (с изм. и доп. от 24 декабря 2002 г., 10 января, 8, 23 декабря 2003 г., 29 июня, 22 августа 2004 г.).

16. Федеральный закон от 14 июня 1994 г. N 5-ФЗ "О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального Собрания" (с изм. и доп. от 22 октября 1999 г.).

17. Федеральный закон от 28 августа 1995 г. N 154-ФЗ "Об общих принципах организации местного самоуправления в Российской Федерации" (с изм. и доп. от 22 апреля, 26 ноября 1996 г., 17 марта 1997 г., 4 августа 2000 г., 21 марта 2002 г., 7 июля, 8 декабря 2003 г.).

18. Федеральный закон от 25 сентября 1997 г. N 126-ФЗ "О финансовых основах местного самоуправления в Российской Федерации" (с изм. и доп. от 9 июля 1999 г., 27 декабря 2000 г., 30 декабря 2001 г., 29 июня, 28 декабря 2004 г.).

19. Указ Президента РФ от 9 марта 2004 г. N 314 "О системе и структуре федеральных органов исполнительной власти" (с изм. и доп. от 20 мая 2004 г., 15 марта 2005 г.).

20. Постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. N 506 "Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе" (с изм. и доп. от 11 февраля, 14 марта 2005 г.).

21. Постановление Конституционного Суда РФ от 15 июля 1999 г. N 11-П "По делу о проверке конституционности отдельных положений Закона РСФСР "О Государственной налоговой службе РСФСР" и Законов Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации" и "О федеральных органах налоговой полиции".

22. Постановление Конституционного Суда РФ от 25 апреля 1995 г. N 3-П "По делу о проверке конституционности частей первой и второй статьи 54 Жилищного кодекса РСФСР в связи с жалобой гражданки Л.Н. Ситаловой".

23. Постановление Конституционного Суда РФ от 12 октября 1998 г. N 24-П "По делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации от 27 декабря 1991 года "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

24. Постановление Пленума Высшего Арбитражного Суда РФ от 28 февраля 2001 г. N 5 "О некоторых вопросах применения части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

25. Приказ МВД РФ от 16 марта 2004 г. N 177 "Об утверждении Инструкции о порядке проведения проверок организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, указывающих на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства Российской Федерации о налогах и сборах".

26. Приказ МВД РФ и МНС РФ от 22 января 2004 г. N 76/АС-3-06/37 "Об утверждении нормативных правовых актов о порядке взаимодействия органов внутренних дел и налоговых органов по предупреждению, выявлению и пресечению налоговых правонарушений и преступлений".

27. Приказ МНС РФ от 4 марта 2004 г. N БГ-3-24/179 "Об утверждении форм документов, содержащих информацию об открытии (закрытии) банковского счета, изменении номера банковского счета юридических лиц и индивидуальных предпринимателей, и порядка их представления".

28. Приказ МНС РФ от 10 апреля 2000 г. N АП-3-16/138 "Об утверждении Инструкции Министерства Российской Федерации по налогам и сборам от 10.04.2000 N 60 "О порядке составления акта выездной налоговой проверки и производства по делу о нарушениях законодательства о налогах и сборах".

29. Письмо МНС РФ от 26 апреля 2000 г. N 12-1-05/712 Об обязанности банка известить

налоговый орган об открытии всех видов банковских счетов организациям и индивидуальным предпринимателям.

30. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации".

31. Письмо МНС РФ от 26 апреля 2000 г. N 12-1-05/712@ "Об обязанности банка известить налоговый орган об открытии всех видов банковских счетов организациям и индивидуальным предпринимателям".

32. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ". Пункт 15.

33. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ". Пункт 13.

34. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Пункт 7.

35. Письмо МНС РФ от 10 мая 2001 г. N БГ-6-18/377 "О порядке применения к налоговым агентам ответственности по п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ".

36. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ". Пункт 20.

37. Письмо МНС РФ от 28 сентября 2001 г. N ШС-6-14/734 (с изм. от 12 мая 2004 г.).

38. Письмо МНС РФ от 28 сентября 2001 г. N ШС-6-14/734 (с изм. от 12 мая 2004 г.).

39. Информационное письмо Президиума Высшего Арбитражного Суда РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Пункт 7.

40. Определение Конституционного Суда РФ от 25 июля 2001 г. N 138-О "По ходатайству Министерства Российской Федерации по налогам и сборам о разъяснении Постановления Конституционного Суда Российской Федерации от 12 октября 1998 года по делу о проверке конституционности пункта 3 статьи 11 Закона Российской Федерации "Об основах налоговой системы в Российской Федерации".

Список литературы

1. Брызгалин А.В., Кудреватых С.А.//Государство и право. 2000. N 6.
2. Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2001.
3. Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2005.
4. Новиков А.В. Досудебное производство по фактам налоговых и административно-налоговых правонарушений. Дисс. канд. юрид. наук. М., 2002.
5. С.И. Ожегов. Словарь русского языка. М., 1985.
6. Финансовое право: Учебник//Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996.

*(1) Брызгалин А.В., Кудреватых С.А.//Государство и право. 2000. N 6.

*(2) Финансовое право: Учебник//Под ред. проф. О.Н. Горбуновой. М.: Юристъ, 1996. С. 400.

*(3) С.И. Ожегов. Словарь русского языка. М., 1985. С. 661.

*(4) Информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса Российской Федерации". Пункт 7.

*(5) Матузов Н.И., Малько А.В. Теория государства и права. М.: Юристъ, 2005.

*(6) См.: информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ". Пункт 13.

*(7) См.: информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ". Пункт 15.

*(8) См.: информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой

Налогового кодекса РФ". Пункт 16.

*(9) См.: письмо МНС РФ от 10 мая 2001 г. N БГ-6-18/377@ "О порядке применения к налоговым агентам ответственности по п. 1 ст. 126 Налогового кодекса РФ".

*(10) См.: информационное письмо Президиума ВАС РФ от 17 марта 2003 г. N 71 "Обзор практики разрешения арбитражными судами дел, связанных с применением отдельных положений части первой Налогового кодекса РФ". Пункт 20.

*(11) См.: письмо МНС РФ от 28 сентября 2001 г. N ШС-6-14/734 (с изм. от 12 мая 2004 г.).

*(12) См.: письмо МНС РФ от 28 сентября 2001 г. N ШС-6-14/734 (с изм. от 12 мая 2004 г.).

*(13) Кучеров И.И. Налоговое право России. М., 2001. С. 275.

*(14) Новиков А.В. Досудебное производство по фактам налоговых и административно-налоговых правонарушений. Дисс. канд. юрид. наук. М., 2002.